

**Schachtelprivileg und Nachsteuererhebung
in Verlustlagen der Obergesellschaft
als Probleme der Körperschaftsteuer**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staats-
wissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Paul Gehring

aus Gütersloh

1964



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555204_0080

**Schachtelprivileg und Nachsteuererhebung
in Verlustlagen der Obergesellschaft
als Probleme der Körperschaftsteuer**

Inaugural-Dissertation

**zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staats-
wissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster**

vorgelegt von

Paul Gehring

aus Gütersloh

1964

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein.

2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin.

Dekan: Prof. Dr. Fikentscher.

Tag der mündlichen Prüfung: 20. 6. 1964.

Meiner Mutter

und dem Gedenken

meines Vaters.

Die Untersuchung wurde abgeschlossen
am 1. August 1963.

G l i e d e r u n g
=====

	<u>Seite</u>
<u>Einleitung: Problemstellung und Aufbau der Untersuchung.</u>	1
<u>Erster Hauptteil: Grundlegung.</u> =====	3
<u>Erster Abschnitt: Das Schachtelprivileg und die</u> <u>Nachsteuer.</u>	3
<u>I. Die Bedeutung der Hauptbegriffe.</u>	3
A) Die Begriffe "körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg" und "Schachtelvergünstigung".	3
B) Der Begriff "Schachtelgesellschaft".	5
C) Sonstige Begriffe.	8
<u>II. Der Inhalt des Schachtelprivilegs nach geltendem</u> <u>Recht und in seiner geschichtlichen Entwicklung.</u>	10
A) Die Schachtelbestimmungen als Bestandteile des Schachtelprivilegs.	10
B) Das Schachtelprivileg nach geltendem Recht.	11
1.) Die Normen zur Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 und 4 S. 1 KStG 1961; § 6 KartStV).	11
2.) Die Nachsteuerregelung.	13
a) Die Entstehung der Nachsteuerpflicht gem. § 9 Abs. 3 KStG 1961.	13
b) Der Ausgleich der Nachsteuerbelastung durch die Tarifiermäßigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen (§ 19 Abs. 1 und 2 KStG 1961).	14
3.) Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer gem. § 9 Abs. 2 und 4 KStG 1961.	16
C) Die geschichtliche Entwicklung des Schachtelprivilegs.	17
1.) Der Ursprung des Schachtelprivilegs im Kriegssteuergesetz vom 21. 6. 1916	17
2.) Die Entwicklung bis zum KStG 1934.	18
3.) Die Änderungen und Ergänzungen des im KStG 1934 geregelten Schachtelprivilegs bis zur Gegenwart.	21

III. <u>Zweck und Wesen der Befreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 KStG 1961.</u>	24
A) Die Ermittlung des Zwecks und Wesens einer Gesetzesbestimmung.	24
B) Der Zweck der Befreiungsnorm nach der geschichtlichen Entwicklung.	25
1.) Die Vermeidung einer Doppelbelastung durch die Körperschaftsteuer als Normzweck.	25
a) Die Ermittlung des Zwecks aus der geschichtlichen Entwicklung der Norm.	25
b) Die Gründe für die Zwecksetzung.	28
2.) Die Ablehnung des weiteren Zwecks der Konzentrationslenkung.	29
3.) Die Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung als Auslegungsgrundsatz.	30
C) Das Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.	31
1.) Begriffsbestimmung und Abgrenzung.	31
2.) Die Steuerbarkeit der Schachteldividenden als Voraussetzung für das Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.	33
a) Die Auffassung über die Steuerbarkeit der Schachteldividenden in der Rechtsprechung und im Schrifttum.	33
b) Die Steuerbarkeit der Schachteldividenden ohne Berücksichtigung des § 9 Abs. 1 KStG 1961.	34
c) Die Bedeutung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 für die Steuerbarkeit der Schachteldividenden.	35
3.) Die Durchführung der sachlichen Steuerbefreiung im Rahmen der Einkommensermittlung.	37
IV. <u>Zweck und Wesen der Nachsteuer.</u>	40
A) Der Zweck der Nachsteuer.	40
1.) Die Ausschüttungsbegünstigung des § 19 KStG 1954 als Grund für die Nachsteuerregelung.	40
a) Der Zweck der Ausschüttungsbegünstigung.	40

	Seite
b) Die Verfehlung des Ziels der Tarifier- mäßigung bei Schachtelausschüttungen.	41
c) Die Ausschließung der Schachtelausschüt- tung von der Tarifiermäßigung im KStG 1954 und die Mängel der gesetzlichen Regelung.	42
2.) Die Aufhebung einer ungerechtfertigten Aus- schüttungsbegünstigung als Nachsteuerzweck.	44
3.) Die sich aus dem Zweck ergebenden Voraus- setzungen der Nachsteuer.	46
a) Die Steuerfreiheit und die Thesaurierung der Schachteldividenden bei der Obergesell- schaft.	46
b) Die Verringerung der Steuerbelastung durch berücksichtigungsfähige Ausschüt- tungen bei der Untergesellschaft.	47
aa) Der Widerspruch zwischen dem Wortlaut und dem sich aus der Entwicklungsge- schichte ergebenden Zweck des § 9 Abs. 3 KStG 1961.	47
bb) Die verschiedenen Argumentationen im Schrifttum.	48
cc) Die Pflicht zur Wahrung des Steuerge- heimnisses als entscheidendes Argu- ment.	51
B) Das Wesen der Nachsteuer.	53
1.) Die Nachsteuer als Objektsteuer.	53
a) Die Bedeutung des Begriffs Objektsteuer.	53
b) Subsumtion der Nachsteuer unter den Begriff Objektsteuer.	54
2.) Das Verhältnis zwischen Nachsteuer und Körperschaftsteuer.	56
a) Der Wesensunterschied der beiden Steuern.	56
b) Stellungnahme zu der Auffassung von der Wesensgleichheit der Steuern.	57
c) Die Stellung beider Steuern zueinander.	58
C) Die Auswirkung der Nachsteuereinführung auf das Schachtelprivileg.	58
<u>Zweiter Abschnitt: Der Verlustabzug.</u>	61
I. <u>Begriffsabgrenzung.</u>	61
II. <u>Die geschichtliche Entwicklung.</u>	62

	<u>Seite</u>
A) Die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnittseinkommen und das Unterbilanzprivileg im prEStG 1891/1906.	62
B) Der Verlustvortrag des EStG 1925/29.	63
C) Die Gestaltung des Verlustabzugs seit dem EStÄndG vom 1. 2. 1938.	65
III. <u>Der Zweck des Verlustabzugs nach dessen geschichtlicher Entwicklung.</u>	66
A) Die dreijährige Durchschnittsbesteuerung als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Zwecks.	66
B) Die Erfassung des tatsächlichen Einkommens trotz periodischer Schwankungen als Zweck des Verlustabzugs.	68
IV. <u>Die Verlustabzugsregelung des § 10 d EStG 1961 als Einkommensermittlungsvorschrift.</u>	70
Zweiter Hauptteil: Die Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden.	72
<u>Erster Abschnitt: Klärung und Abgrenzung der Problematik.</u>	72
<u>Zweiter Abschnitt: Die Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden im Entstehungsjahr des Verlustes.</u>	76
I. <u>Die Standpunkte zum Problem in der Rechtsprechung und im Schrifttum.</u>	76
A) Die Rechtsprechung der Steuergerichte.	76
1.) Der RFH.	76
2.) Der BFH.	77
3.) Die Finanzgerichte.	79
B) Das Schrifttum.	80

	<u>Seite</u>
C) Gliederung der Argumente des Schrifttums und der Rechtsprechung.	81
II. <u>Die auf das Schachtelprivileg bezogenen Argumente.</u>	82
A) Die auf das Zuflußjahr der Schachteldividenden beschränkte Geltung des Schachtelprivilegs als Zentralargument.	82
B) Die Folgerung der Verlustminderung durch Schachteldividenden aus dem Zentralargument.	85
C) Kritik des Zentralarguments.	87
1.) Die Begründung aus dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 1 KStG 1961.	87
a) Die Wendung "außer Ansatz".	87
b) Der Begriff "Gewinnanteile".	90
2.) Die Begründung aus dem Wesen des Schachtelprivilegs.	93
a) Das Wesen der Schachtelvergünstigung nach der Auffassung von Felix.	93
b) § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.	95
3.) Die Begründung aus dem Zweck des Schachtelprivilegs.	98
a) Die Auffassung der Steuergerichte vom Zweck des Schachtelprivilegs als Grundlage des Zentralarguments.	98
b) Der Gegensatz zwischen der Auffassung der Steuergerichte und der herrschenden Meinung.	99
c) Die Ablehnung der Auffassung der Steuergerichte.	102
D) Das Ergebnis der Prüfung des Zentralarguments.	107
III. <u>Die auf den Verlustabzug (Verlustvortrag) bezogenen Argumente.</u>	108
A) Die Bedeutung der Argumente.	108
B) Die Begründung aus der Form der Regelung des Verlustvortrags und des Verlustabzugs.	110

	<u>Seite</u>
C) Die Begründung aus dem Zweck des Verlustvortrags und des Verlustabzugs.	112
1.) Die grundsätzliche Verkenennung des Zwecks des Verlustvortrags durch den RFH.	112
2.) Die auf den "Beseitigungsgedanken" gestützte Ansicht von der Begrenzung des Zwecks des Verlustabzugs bzw. des Verlustvortrags.	115
a) Die Begründung des Beseitigungsgedankens in Literatur und Rechtsprechung.	116
b) Die Widerlegung des Beseitigungsarguments.	119
 IV. <u>Die Begründung aus einem Vergleich mit der Behandlung anderer steuerfreier Einkünfte.</u>	 122
A) Der Vergleich mit anderen steuerfreien Einkünften.	122
B) Der Grundsatz "Steuerfreie Einkünfte mindern in der Regel entstandene Verluste" als Ergebnis des Vergleichs.	123
C) Die Ablehnung der Beweisregel und der Vergleichsbetrachtung.	125
 V. <u>Die Notwendigkeit einer Änderung der Rechtsprechung im Widerstreit zum Grundsatz der Stetigkeit der Rechtsprechung.</u>	 128
 <u>Dritter Abschnitt: Die Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden im Anrechnungsjahr des Verlustabzugs.</u>	 131
 Dritter Hauptteil: Die Nachsteuerpflicht bei Verlusten =====	
der Obergesellschaft. =====	134
 <u>Erster Abschnitt: Die Grundlagen für die Erörterung des Problems.</u>	 134

<u>Zweiter Abschnitt: Die Nachsteuerpflicht bei einer</u> <u>Minderung abzugsfähiger Verluste</u> <u>durch Schachteldividenden.</u>	135
I. <u>Die Standpunkte zum Problem und ihre Be-</u> <u>gründung in Literatur und Rechtsprechung.</u>	135
II. <u>Die Prüfung der Argumente für die gegensätz-</u> <u>lichen Standpunkte.</u>	139
A) Die Begründung der Standpunkte durch wört- liche Auslegung des Gesetzes.	139
B) Die Begründung mit systematischen Argu- menten.	141
C) Die Begründung aus dem Zweck der Nachsteuer- regelung.	142
1.) Die Argumentation durch die Finanzver- waltung.	142
2.) Die Argumentation im Urteil des FG. Münster vom 27. 7. 1961.	145
III. <u>Die Ablehnung der Nachsteuerpflicht als Ergeb-</u> <u>nis der Prüfung.</u>	148
A) Vergleich des Ergebnisses mit der Lage bei Anerkennung der Nachsteuerpflicht.	148
B) Kritische Gedanken zum Ergebnis.	149
<u>Dritter Abschnitt: Die Nachsteuerpflicht bei Wirk-</u> <u>samkeit des Schachtelprivilegs</u> <u>in Verlustjahren der Obergesell-</u> <u>schaft.</u>	150

Literaturverzeichnis

=====

- Bartholdy Schachteldividende und Verlustvor-
trag, StuW 1960 Sp. 409 - 416.
- Battenfeld, Heinrich Die industrielle Schachtelgesell-
schaft unter dem Einfluß des alten
und neuen Steuerrechts, Diss. Tü-
bingen 1922.
- Becker, Enno Die Grundlagen der Einkommensteuer,
Minden und Berlin 1936.
- Becker-Riewald-Koch Reichsabgabenordnung mit Nebenge-
setzen, Bd. 1, 9. Aufl., Köln,
Berlin, Bonn, München 1963
(zit.: AO-Komm.).
- Bergmann, Kurt Nachsteuer auf Schachtelgewinne
bei Verlusten der Obergesellschaft,
B 1959 S. 1355.
- Bickel, Wilhelm Ertragsteuern, in Handbuch der
Finanzwissenschaft, Bd. II 2. Aufl.
Tübingen 1956 S. 403
(zit.: Ertragsteuern, in Handbuch
der Finanzwissenschaft).
- Birkholz, H. Schachtelprivileg und Verlustabzug,
RWP Bl. 14 Steuer-R (D) Konzerne
II B 1/61 (461, 57 - 59).
- Blencke Die Rechtsprechung der Finanzge-
richte zum Körperschaftsteuerrecht,
FR 1962 S. 54, 55.
- ders. Die Rechtsprechung der Finanzge-
richte zum Körperschaftsteuerrecht,
FR 1961 S. 265, 266.
- Blümich-Klein-
Steinbring Körperschaftsteuer-Gesetz, 3. Aufl.
Berlin und Frankfurt a. M. 1956
(zit.: KSt-Komm.).
- Boettcher, Ruth Zur steuerlichen Behandlung von
Organschaften, Diss. München 1958.
- Bothe, Gerhard Die steuerliche Sonderbehandlung
der Fusionen und der sogenannten
Schachtelgesellschaften, Diss.
Göttingen 1925.
- Botzum, Kurt Gesellschaftszusammenschlüsse und
ihre steuerliche Behandlung, Diss.
München 1957.

- Brönner, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterverwechsels und der Umwandlungen, 10. Aufl. Stuttgart 1962.
- Bühler, Ottmar; Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 2. Aufl. München und Berlin 1962
Paulick, Heinz (zit.: ESt- und KSt-Komm.).
- Bühler, Ottmar Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, München und Berlin 1956
(zit.: ESt- und KSt-Komm.).
- ders. Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. Berlin und Frankfurt a. M. 1956
(zit.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne).
- Eckhardt, Walter Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, Steuerberater-Jahrbuch 1961/62 S. 77 - 141.
- Enneccerus, Ludwig; Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Bd. I Allgemeiner Teil 1. Halbband
Nipperdey, Hans-Carl 15. Aufl. Tübingen 1959
(zit.: Enneccerus-Nipperdey).
- Everding, Karl Besprechung des Urteils des BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III).
- Evers, Robert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. Aug. 1925, 2. Aufl. Berlin 1927
(zit.: KSt-Komm.).
- ders. Ergänzungsband zum Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925 2. Aufl., Berlin 1930
(zit.: Ergänzungsband).
- Felix, Günther Betriebsausgabenabzug bei der Nachsteuer auf Schachtelgewinne, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437, 55 - 60; 438, 57 - 64)
(zit.: Betriebsausgabenabzug).
- ders. Ausschüttung thesaurierter Schachtelerträge und Nachsteuer aus § 9 Abs. 3 S. 3 KStG, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 38/59 (413, 61)
(zit.: Ausschüttung thesaurierter Schachtelerträge).

- Flechtheim Die Besteuerung der Schachtelgesellschaften nach den neuen Reichsgesetzen, BA 1920 S. 68 - 72.
- Flume, Werner Körperschaftsteuer für Gewinnausschüttungen und Schachtelbeteiligungen, B 1953 S. 560, 561.
- Fritsch, Robert Verfahrensfragen bei Veranlagungen und Rechtsmitteln, Wpg 1959 S. 388.
- Fuisting, B. Die preußischen direkten Steuern, 1. Bd. 7 Aufl. Berlin 1907 (zit.: Komm. zum prEstG).
- Gast, Brigitte Das Präjudiz als Rechtsquelle im Steuerrecht, in Felix, Günther AAST, Stuttgart 1958, S. 111 - 123 (zit.: Gast, in Felix, AAST).
- Gebhardt, Joseph Betriebsausgaben bei Schachtelbeteiligungen, BB 1962 I S. 550 - 558.
- Gierschmann, Albert Der steuerfreie Sanierungsgewinn, Wpg 1950 S. 268 - 271.
- Glaser, Fritz Verlustvortrag und Steuererlaß, Berlin-Halensee 1930.
- Grass Verlustabzug und steuerfreie Einnahmen, in Hartmann-Böttcher: Großkommentar zur Einkommensteuer, § 10 d Anm. 8 e (zit.: Grass, in Hartmann-Böttcher, Bl.-Komm. zum KSt-Recht).
- Grieger, Rudolf Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, Heidelberg 1955.
- ders. Zur Auslegung und Kritik der körperschaftsteuerlichen Behandlung der Gewinnausschüttungen, BB 1954 S. 187 - 191.
- ders. Körperschaftsteuer für Gewinnausschüttungen und Schachtelbeteiligungen, B 1953 S. 852, 853.
- ders. Erstes Gesetz zur Förderung des Kapitalmarktes, DStZ.(A) 1952 S. 385 - 390.
- von Haebler Die Schachtelbeteiligung bei den einzelnen Steuern, DStBl. 1941 S. 487 - 494.

- Hartmann-Böttcher-Münzner Blatteikommentar, Körperschaftsteuer-Recht, umfassendes Erläuterungswerk, Stuttgart 1953 mit 10. Nachtragslieferung. (zit.: Hartmann-Böttcher Bl.-Komm. zum KSt-Recht).
- Hartz, Wilhelm Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1957.
- Hartung, Rudolf Einwirkung der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Sonder Vorschriften auf die Gewinnermittlung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Diss. Freie Universität Berlin 1953.
- Heimann, Clemens Die historische Entwicklung der Besteuerung der Körperschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensbesteuerung, Diss. München 1952.
- Heinemann, Ernst-Peter Die Besteuerung der durch einen Forderungsnachlaß entstandenen Sanierungsgewinne bei Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, Diss. Köln 1956.
- Heining, A. Die Auseinandersetzung um den gespaltenen Körperschaftsteuersatz, FR 1956 S. 217, 218.
- Haensel, Albert Steuerrecht, 3. Aufl. Berlin 1933.
- Herbert, Paul Das Steuerrecht der Unternehmung, Materialsammlung, Hagen, Lüdenscheid.
- Herrmann, Karl; Heuer, Gerhard Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 9. Aufl. Köln 1961 (zit.: Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm.).
- Hoffmann, F. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S, FR 1961 S. 184, 185.
- ders. Besprechung des Urteils des BFH vom 28. 7. 1959 I 41/58 U, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 28. 7. 1959 (I).
- ders. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 15. 7. 1958 I 144/57 U, FR 1959 S. 66.

- Hübschmann, Walter;
Hepp, Ernst;
Spitaler, Armin;
von Wallis, H.;
Lademann, F. Kommentar zur Reichsabgabenordnung
und den Nebengesetzen, 1. - 4. Aufl.
Köln 1951 - 1960
(zit.: Hübschmann-Hepp-Spitaler,
AO-Komm.).
- Janda, Karl Organschaft und Schachtelver-
günstigung. Beiträge zur Be-
steuerung von Wirtschaftsein-
heiten, Wien 1958.
- Karsten, Johann-
Friedrich Die steuerliche Behandlung ge-
werblicher Verluste, Berlin 1958.
- Kennerknecht-PiBel Der Verlustvortrag und die sonsti-
gen Steueränderungen 1929, Berlin-
Wien 1929.
- Kennerknecht, Albert;
Zülow, Kurt Kommentar zum Körperschaftsteuer-
gesetz vom 16. 10. 1934, Köln,
Lieferung Mai 1943.
- Kennerknecht, Albert Steuerliche Beseitigung eines Ver-
lustes durch einen Sanierungsge-
winn infolge Gläubigerverzichts,
DStBl. 1938 S. 435 - 438.
- Knyrim, Willi Die Körperschaftsteuer der Ver-
sorgungsbetriebe, Herne, Berlin
1955.
- Koch, Carl;
Wolter, Björn Das Steuergeheimnis, Köln 1958.
- Krollmann, Heinz Körperschaftsteuer-Kommentar,
Stuttgart 1962
(zit.: KSt-Komm.).
- ders. Verlustausgleich und Verlustabzug
insbesondere im Verhältnis zu
Schachtelgewinnen, Veräußerungs-
einkünften und Sanierungsgewinnen,
in Felix, Günther AAST, Stutt-
gart 1958 S. 255 - 279
(zit.: Krollmann, in Felix, AAST).
- Laule, Gerhard Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1
GG) in der Rechtsprechung der
Steuergerichte, Düsseldorf 1961.
- Lehmann, Heinrich Allgemeiner Teil des Bürgerlichen
Gesetzbuches, 10. Aufl. Berlin 1957.
- Lierow, Werner Der Schuldzinsenabzug bei Darlehen
zum Erwerb einer Schachtelbe-
teiligung, FR 1958 S. 404, 405.

- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Stuttgart 1962 (zit.: ESt-Komm.).
- Mackensen, Lutz Neues Deutsches Wörterbuch, Lampheim (Wttbg) 1952.
- von Mangoldt, Hermann; Klein, Friedrich Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl. Bd. 1 Berlin und Frankfurt 1957 (zit.: von Mangoldt-Klein: Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl.).
- Maunz, Theodor Deutsches Staatsrecht, 11. Aufl. München und Berlin 1962.
- Mayer, Konrad Die steuerliche Behandlung von Beteiligungen, Diss. München 1958.
- Mirre Zum Körperschaftsteuergesetz, in: StuW 1932 I Sp. 117 - 126.
- Mitzka, Walter Trübners Deutsches Wörterbuch, 7. Bd. Berlin 1956.
- Nonn, A. Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter und von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft, B 1959 S. 125.
- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, 19. Aufl. München und Berlin 1960 (zit.: BGB-Komm.).
- Paul, Hermann Deutsches Wörterbuch, 5. Aufl. Halle (Saale) 1956.
- Paulick, Heinz Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, in: Spitaler, Armin, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954 S. 121 - 184 (zit. in Festschrift für Bühler).
- Peters, J. F. H. Der Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer, DStBl. 1939 S. 625 - 628
- Pflüger, Berthold Wirtschaftliche Konzentration und Besteuerung, Diss. Mannheim 1951.
- Podlinsky, Wilfrid Die Mitgliederbeiträge im Körperschaftsteuerrecht, Düsseldorf 1961.

- Reichsgerichtsräte und Bundesrichter Das Bürgerliche Gesetzbuch unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und Bundesgerichtshofes. Kommentar I. Bd. 11. Aufl. 1959 (zit.: RGR-Komm.).
- Resch, Matthias Zum Thema: Organschaft und Einkommensteuer, StuW 1953 Sp. 381 - 390.
- Riewald Technische Steuerbefreiungen bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen, DStR 1953 S. 153 - 155.
- Rose, Gerd Verwaltungsaufwendungen bei Schachtelbeteiligungen, Probleme des Zusammenhangs zwischen § 9 Abs. 1 und § 13 KStG, B 1962 S. 448 - 452.
- ders. Körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg und Verlustabzug, FR 1961 S. 178 - 180.
- ders. Schachtelprivileg, Sanierungsgewinn und Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer, FR 1959 S. 222 - 227.
- Rosendorff, Richard; Herrmann, Friedrich Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925, 7. Aufl. Berlin, Wien 1932 (zit.: Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm.).
- Sellien, R.; Sellien, H. Dr. Gablers Wirtschafts-Lexikon, 5. Aufl. Bd. 2 Wiesbaden 1962.
- Siara, Georg Steuergeheimnis und Schachtelbeteiligung, B 1954 S. 677, 678.
- ders. Die Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaften nach der "Kleinen Steuerreform", B 1953 S. 516 - 519.
- ders. Der Verlustabzug (Verlustvortrag) bei Körperschaften, StIK 4440 S. 3 - 8.
- Siebert, Wolfgang Die Methode der Gesetzesauslegung Heidelberg 1958.

- Steinberg Die Körperschaftsteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1955, DStZ (A) 1956 S. 188 - 193.
- Steinhardt Die besondere Körperschaftsteuer des § 9 Abs. 3 und 4 KStG 1955, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 17 (308, 39).
- Strutz, Georg;
Hefner, Gustav Ergänzungsband zum Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, Berlin 1930 (zit.: Strutz-Hefner, Ergänzungsband).
- Suhr, G. Der Verlustausgleich im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3 S. 1607 - 1616.
- Terhalle, Fritz Finanz-Wissenschaft, Jena 1930.
- Terstegen Das Steuergeheimnis, DStR 1953 S. 301, 302.
- Thiel, R. Der neue Körperschaftsteuer-Tarif. Erläuterungen zu § 19 KStG 1958, Köln 1959 (zit.: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif).
- ders. Die Steuergesetzgebung 1958 auf dem Gebiet der Körperschaft- und Gewerbesteuer, Steuerberater-Jahrbuch 1958/59, Köln 1959 S. 249 - 289 (zit.: Die Steuergesetzgebung 1958).
- Tipke, Klaus;
Kruse, Heinrich-
Wilhelm Reichsabgabenordnung. Taschenkommentar Bd. I, Köln 1961 (zit.: Tipke-Kruse, AO-Komm.).
- Tomfohrde, Klaus Dynamische Bilanzauffassung und Bilanzsteuerrecht, Diss. Köln 1959.
- Verf. unbek. (-le-) Zur Verlustminderung durch schachtelbegünstigte Einnahmen einer Kapitalgesellschaft, B 1962 S. 319.
- Verf. unbek. (Dr. G.) Anmerkung zum Urteil des BFH vom 28. 7. 1959 I 41/58 S, BB 1959 S. 910.
- Verf. unbek. (-th-) Steuerfreiheit von Zinsen nach § 3 a EStG und Verlustausgleich bzw. Verlustabzug, B 1956 S. 927, 928.

- Verf. unbek. (ger.) Verlustvortrag ohne steuerfreie Zinsen? Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung 1956 Nr. 82 S. 19.
- Verf. unbek. (Si.) Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen für ein zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung aufgenommenes Darlehn, BB 1955 S. 562, 563.
- Verf. unbek. Ist der Verlustabzug durch einen nichtsteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn ausgleichsfähig? B 1955 S. 908.
- Verf. unbek. Stellungnahme zur Kontroverse Flume/Grieger, B 1953 S. 853 - 855.
- Weissensee, Carl Schachtelprivileg und Verlustabzug, FR 1960 S. 465 - 469.
- Weissenborn, Schütz Berechnung der Nachsteuer nach § 9 Abs. 3 KStG bei Verlusten der Schachtel-Obergesellschaft, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 29.
- von Wallis, Hugo Die Besteuerung der Holding-Aktiengesellschaften, Die AG 1956 S. 36 - 38.
- Freiherr von Werthern Das Schachtelprivileg und der Schuldenabzug, BA 1929/30 S. 118 - 121.
- Wieczorek, Bernhard Zivilprozeßordnung und Nebengesetze, Kommentar, Bd. 2, Berlin 1957 (zit.: ZPO-Komm.).
- Wolff, Hans J. Verwaltungsrecht I, 2. Aufl. München und Berlin 1958.
- Zitzlaff, Franz Erläuterungen zur Rechtsprechung, zum Gutachten des BFH vom 25. 1. 1951 I b 4/50 S, StuW 1951 Sp. 511.
- ders. Verlustvortrag bei Schachteldividenden. Zum Urteil des BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50, StuW 1951 Sp. 515 - 520.

Abkürzungsverzeichnis .

=====

AASt.	Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze
Abs.	Absatz, Absätze
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anl.	Anlagen
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B	Der Betrieb
BA	Bank-Archiv
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
Ber.	Berichte
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
Drucks.	Drucksache (n)
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ (A)	Deutsche Steuer-Zeitung (Ausgabe A)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einl.	Einleitung
Erl.	Erlaß
Est.	Einkommensteuer

EstÄndG	Einkommensteueränderungsgesetz
EstG	Einkommensteuergesetz
EstG 1920	EstG vom 29. 3. 1920 RGBl. 1920 S. 359
EstG 1925	EstG vom 10. 8. 1925 RGBl. 1925 I S. 189
EstG 1925/29	EstG vom 10. 8. 1925 nach Ergänzung durch das Gesetz zur Änderung des Est- und des KStG vom 29. 6. 1929 RGBl. 1929 I S. 123
EstG 1934	EstG vom 16. 10. 1934 RGBl. 1934 I S. 1005
EstG 1938	EstG in der Fassung vom 6. 2. 1938 RGBl. 1938 I S. 121
EstG 1955	EstG in der Fassung vom 21. 12. 1954' BGBl. 1954 I S. 441
EstG 1961	EstG in der Fassung vom 15. 8. 1961 BGBl. 1961 I S. 1253 mit den Änderungen durch das Gesetz vom 16. 5. 1963 BGBl. 1963 I S. 319
evtl.	eventuell (en)
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht (e)
FM	Finanzminister
FR	Finanz-Rundschau
GG	Grundgesetz
gem.	gemäß
GewSt.	Gewerbesteuer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Hess.	Hessisches
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
KapSt.	Kapitalertragsteuer
KapStG	Kapitalertragsteuergesetz
KapStDV	Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung
KartStV	Verordnung über Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Komm.	Kommentar
KRG	Kontrollratsgesetz

KrSt.	Kriegssteuer
KrStG	Kriegsteuergesetz
KSt.	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG 1920	KStG vom 30. 3. 1920 RGBl. 1920 S. 393
KStG 1925	KStG vom 10. 8. 1925 RGBl. 1925 I S. 208
KStG 1925/29	KStG vom 10. 8. 1925 nach Ergänzung durch das Gesetz zur Änderung des Est- und des KStG vom 29. 6. 1929 RGBl. 1929 I S. 123
KStG 1934	KStG vom 16. 10. 1934 RGBl. 1934 I S. 1031
KStG 1954	KStG in der Fassung vom 13. 4. 1954 BGBl. 1954 I S. 97
KStG 1955	KStG in der Fassung vom 21. 12. 1954 BGBl. 1954 I S. 467
KStG 1961	KStG in der Fassung vom 13. 9. 1961 BGBl. 1961 I S. 1722
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
MRG	Militärregierungsgesetz
MStb.	Mitteilungsblatt der Steuerberater
Nr.	Nummer
NSt.	Nachsteuer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
prEstG 1891/ 1906	preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 in der durch die Novelle vom 19. 6. 1906 geänderten Fassung
Preuß. OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrivVersAufsG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RdErl.	Rund-Erlaß
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGR	Reichsgerichtsräte
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP Bl.	Rechts- und Wirtschaftspraxis Blattei
S.	Satz

S.	Seite (n)
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte (n)
Schp.	Schachtelprivileg
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
stenogr.	stenographisch (en)
StiK	Steuerrecht in Kurzform
Sts.	Staatssachen
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.	und
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil (e)
v.	vom
VA	Verlustabzug
Verf. unbek.	Verfasser unbekannt
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung
VSt.	Vermögensteuer
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung

Einleitung: Problemstellung und Aufbau der Untersuchung.

Die vorliegende Untersuchung soll einen Beitrag leisten zur Klärung von zwei Problemen, die sich bei Schachtelgesellschaften in Verlustlagen ergeben: einmal die Behandlung steuerfreier Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung und zum anderen die Erhebung von Nachsteuer.

Das erste Problem ist Gegenstand des nunmehr länger als drei Jahrzehnte währenden Meinungsstreites darüber, ob Schachteldividenden trotz ihrer in § 9 Abs. 1 KStG 1961 normierten Körperschaftsteuerfreiheit bei einem abzugsfähigen Verlust wie normale Einkünfte, also verlustmindernd, zu berücksichtigen sind, oder ob die Steuerfreiheit die Außerachtlassung der Dividenden auch bei der Ermittlung eines negativen Ergebnisses verlangt. Das weitere Problem der Nachsteuererhebung in Verlustlagen, das seit der Einführung der Nachsteuerregelung in das KStG 1955 erörtert wird, ergibt sich nur, wenn man die verlustmindernde Wirkung der Schachteldividenden anerkennt. Es ist dann die zusätzliche Belastung der Schachtelgewinne durch die Nachsteuer streitig.

Die Frage der Verlustminderung durch Schachteldividenden ist im Unterschied zum Problem der Nachsteuererhebung selbständig bedeutsam. Daraus folgt für den Aufbau der Untersuchung, daß die Nachsteuererhebung nach dem Problem der Verlustminderung durch Schachteldividenden zu untersuchen ist.

Die Lösung der Probleme fällt um so leichter, und das Ergebnis ist um so überzeugender, je eingehender die Problemgrundlagen, das Schachtelprivileg und der Verlustabzug, geklärt sind, weshalb hierauf besondere Sorgfalt verwendet werden soll. Damit aber die Erarbeitung der Grundlagen den Fluß der Problemerkörterung nicht unnötig hemmt und damit deren Verständnis erschwert, soll die

Grundlagenuntersuchung im ersten Hauptteil vor der Behandlung der Hauptprobleme erfolgen. Dabei werden das Schachtelprivileg und der Verlustabzug in erster Linie im Hinblick auf die Klärung der beiden Probleme erforscht, während auf Fragen, die für die Problemlösungen nicht unmittelbar von Belang sind, nur gelegentlich zur Abrundung des Bildes der beiden grundlegenden Rechtsinstitute eingegangen wird.

Erster Hauptteil: Grundlegung.

=====

Erster Abschnitt: Das Schachtelprivileg und die Nachsteuer

I. Die Bedeutung der Hauptbegriffe.

- A) Die Begriffe "körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg" und "Schachtelvergünstigung".

Schon kurze Zeit nach Schaffung des ersten Körperschaftsteuergesetzes ¹⁾ im Jahre 1920 und des darin enthaltenen Schachtelprivilegs (Schp.) wurde in der Literatur ²⁾ auf die Ungenauigkeit der Verwendung von Begriffen aus dem Konzernsteuerrecht hingewiesen. Dieser Mangel ist auch gegenwärtig noch festzustellen und verursacht sowohl Unklarheiten in Ausführungen zu Problemen des Schp. als auch eine vermeidbare Verschärfung von Meinungsgegensätzen in bestimmten Fragen.

Es soll deshalb zunächst die Bedeutung der wichtigsten Begriffe aus dem Bereich des Schp. ermittelt und für die folgenden Untersuchungen festgestellt werden. Soweit keine Begriffsbestimmungen zu finden sind, muß der Sinn aus dem steuerrechtlichen Sprachgebrauch ergründet werden.

Der Ausdruck "körperschaftsteuerliches Schp.", der bislang in das KStG und die KStDV keinen Eingang gefunden hat, wird in Literatur und Rechtsprechung häufig gebraucht, ohne daß dort eine Begriffsbestimmung gegeben wird.

Wenn der Begriff auch nicht in völlig einheitlicher Bedeutung Verwendung findet, so wird doch mit ihm überwiegend ³⁾ die gesetzliche Regelung bezeichnet, durch die

1) KStG v. 30.3.1920 (KStG 1920). RGBl. 1920 I S. 393.

2) Bothe, S. 7.

3) RFH v. 29.9.1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2); BFH v. 16.1.1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (168), BStBl. 1951 III S. 63 (64 Sp. 1); BFH v. 15.11.1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2); Bothe, S. 18; Becker, S. 131; Siara, B 1953 S. 516 (517); Botzum, S. 54; Mayer, S. 113; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 37; Weissensee, FR 1960 S. 465 (468 Sp. 2); Blencke, FR 1961 S. 265 (266 Sp. 2).

bei Unternehmensverflechtungen unter bestimmten Voraussetzungen eine mehrfache Belastung des Einkommens durch die KSt. verhindert wird. Eine solche Steuerbelastung würde ohne das Schp. dadurch eintreten, daß nach den Vorschriften des KStG ein Einkommen, das bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bereits versteuert ist, nach der Ausschüttung an beteiligte Körperschaftsteuerpflichtige Personen als deren Einkommen ein zweites Mal von der KSt. erfaßt würde. Wenn diese Obergesellschaften wiederum Ausschüttungen vornähmen, ergäbe sich sogar eine weitere Kumulierung der Einkommensbelastung.

Unter dem Begriff "Schp." wird in der Regel konkret die Gesamtheit der Normen verstanden, die die gesetzliche Regelung zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung bilden und die als Schachtelbestimmungen bezeichnet werden. In dieser Bedeutung wird der Begriff z. B. verwendet, wenn von der "Anwendung des Schp." gesprochen wird ¹⁾. Die Gesamtheit der Schachtelbestimmungen findet sich auch als "Rechtsinstitut des Schp." ²⁾ charakterisiert.

Von der Bezeichnung Schp. unterscheidet sich in seiner Bedeutung der Begriff Schachtelvergünstigung. Hierunter wird im Schrifttum ³⁾ und in der Rechtsprechung ⁴⁾ sowie in § 21 KStDV und § 6 KartStV vom Gesetzgeber die durch das Schp. bewirkte Befreiung der Schachteldividenden von einer nochmaligen Körperschaftsteuererfassung verstanden. Die Schachtelvergünstigung wird also mittels des Schp. gewährt und stellt das Ergebnis der Anwendung der Schachtelbestimmungen dar.

1) BFH v. 16.1.1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (168), BStBl. 1951 III S. 63 (64 Sp. 1).

2) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437,58).

3) Herrmann-Heuer: ESt- und KSt-Komm., § 9 KStG Anm. 5; Krollmann, in Felix, AAST S. 255 (266); Blencke, FR 1961 S. 265 (266 Sp. 2).

4) BFH v. 16.1.1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169) BStBl. 1951 III S. 63 (64 Sp. 2); BFH v. 27.2.1962 I 208/60 S Slg. Bd. 74 S. 661 (665), BStBl. 1962 III S. 244 (246 Sp. 1).

Vielfach werden die Begriffe Schp. und Schachtelvergünstigung nicht in dem aufgezeigten Sinne verwendet, sondern die Bezeichnung Schachtelvergünstigung wird in der Bedeutung "Schp." gebraucht ¹⁾ und dieser Ausdruck in der Bedeutung "Schachtelvergünstigung" ²⁾. Das ist vielleicht darauf zurückzuführen, daß im allgemeinen Sprachgebrauch die Begriffe Privileg und Vergünstigung einen übereinstimmenden Sinn haben können. ³⁾

In der vorliegenden Schrift werden sie jedoch in der Bedeutung verwendet, die ihnen im vorherrschenden steuerrechtlichen Sprachgebrauch zugrunde liegt.

Wenn im Schrifttum ⁴⁾ und in § 23 Abs. 2 S. 3 KStDV von schachtelbegünstigten Gesellschaften oder Gewinnanteilen gesprochen wird, so ist mit Schachtelbegünstigung die Gewährung der Vergünstigung durch Anwendung des Schp. gemeint. Mit Begünstigung wird also der Vorgang bezeichnet, der als Ergebnis die Schachtelvergünstigung bewirkt.

B) Der Begriff "Schachtelgesellschaft".

Der Begriff "Schachtelgesellschaft" kennzeichnet eine juristische Person, die aufgrund einer den Schachtelbestimmungen entsprechenden Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft für die auf ihre Beteiligung entfallenden Gewinne das Schp. geltend machen kann. Mit dem Begriff werden also diejenigen juristischen Personen bezeichnet, die die Beteiligung innehaben, d. h. als Aktivposten in ihrer Bilanz ausweisen.

Dieser Inhalt der Bezeichnung ergibt sich nicht begriffsnotwendig, denn nach dem allgemeinen Sprachgebrauch könnten auch Gesellschaften mit einer nicht den Schachtelbestimmungen entsprechenden Beteiligung als Schachtelgesellschaften bezeichnet werden ⁵⁾. Ebensowenig

1) Janda, S. 23, 24, 44; Rose, FR 1959 S. 222 (223).

2) Bothe, S. 21, 22; Botzum, S. 56.

3) Mitzka, S. 452.

4) Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 1 u. 2; Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437, 56).

5) Mackensen, S. 649

besagt das Verb "schachteln" (=ineinanderfügen, -schachteln)¹⁾, welcher der ineinandergefügten Teile als Schachtelteil charakterisiert werden kann.

Die Bestimmung des Begriffs gründet sich vielmehr auf seine Verwendung im steuerrechtlichen Sprachgebrauch, der sich aber - wohl infolge der sprachlichen Mehrdeutigkeit des Begriffs - wiederum nicht einheitlich entwickelt hat.

Der Gesetzgeber hatte bereits im Jahre 1919 den Ausdruck in der aufgezeigten Bedeutung verwendet, zwar nicht im Wortlaut, wohl aber in der Begründung eines Gesetzes²⁾. Bothe³⁾ meinte, daß aus diesem Wortgebrauch der Sinn des Ausdrucks mit "zwingender Notwendigkeit" festgelegt sei. Das schien auch bestätigt zu werden durch die Verwendung des Begriffs in dieser Bedeutung als Überschrift zu § 9 KStG 1934, die trotz mehrfacher Änderung der Norm bis zur Gegenwart unverändert geblieben ist. In eben diesem Sinne ist der Begriff auch in § 21 KStDV gebraucht. Abweichend hiervon hat der Gesetzgeber aber in § 6 der 1941 in Kraft getretenen KartStV mit dem Begriff nicht die beteiligten, sondern die die Beteiligung gewährenden Gesellschaften, die Untergesellschaften also, bezeichnet. Auch im Schrifttum wird der Begriff zum Teil anders als in der oben aufgezeigten Bedeutung benutzt. So bezeichnet Felix mit ihm beide der ineinander verschachtelten Unternehmen⁴⁾, während einige andere Autoren⁵⁾ ihn nur für die Untergesellschaft benutzen.

Überwiegend wird aber im steuerrechtlichen Sprachgebrauch⁶⁾ die Bezeichnung Schachtelgesellschaft wie in § 9 KStG 1961

1) Paul, S. 495.

2) Begründung zum Entwurf eines KapStG vom 29.11.1919, in: Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340 Nr. 1625.

3) Bothe, S. 18.

4) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R'(D) KSt II B 2/60 (437,60).

5) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 63 (11); Thiel: Die Steuergesetzgebung 1958; StbJb. 1958/59, S. 249 (261). derselbe: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 40; Gebhardt, BB 1962 I S. 555 (556).

6) Battenfeld, S. 14; Bothe, S. 18; Janda, S. 43; Weissen-see, FR 1960 S. 465; Herrmann-Heuer, Est- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 1; Bühler-Paulick, Est- und KSt-Komm., § 9 KStG Anm.III,1.

gebraucht. Dem soll in der vorliegenden Untersuchung gefolgt werden.

Als Synonym zu der Bezeichnung Schachtelgesellschaft wird in zunehmendem Umfang der klare Begriff Obergesellschaft ¹⁾ gebraucht. Entsprechend bezeichnet der Begriff Untergesellschaft die Gesellschaft, an der die Obergesellschaft beteiligt ist.

Auch das Begriffspaar Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft findet sich ²⁾, wird aber zutreffend mit der Begründung abgelehnt ³⁾, daß nach dem Wortsinn dieser Begriffe die Muttergesellschaft älter als die Tochtergesellschaft sein und diese gegründet haben müsse, was aber durchaus nicht immer zutreffe.

Bedenken werden auch gegen die vorherrschenden Begriffe Schachtelgesellschaft und Obergesellschaft geltend gemacht ⁴⁾. Deren Inhalt, so wird argumentiert, sei infolge von Gesetzesänderungen über die juristische Bedeutung des Begriffs "Gesellschaft" hinausgegangen. Denn nach § 9 Abs. 1 KStG 1961 gelte das Schp. nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Betriebe inländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts und für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, bei denen es sich nicht um "Gesellschaften" handle.

Diesen beizupflichtenden Argumenten trägt Felix ⁵⁾ durch Verwendung der Begriffe Schachtelsubjekt und -objekt Rechnung, die zweifellos den Sachverhalt sprachlich einwandfrei bezeichnen und deren Gebrauch daher zu empfehlen wäre. Da der Gesetzgeber aber trotz der Vergrößerung des Kreises der durch das Schp. begünstigten Steuerpflichtigen an der eingeführten Bezeichnung Schachtelgesellschaft in § 9 KStG 1961 festgehalten hat, ist zu erwarten, daß auch im Schrifttum zwecks Gebrauchs einheitlicher Begriffe

1) FG Münster Urt. v. 27.7.1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507); von Haebler, DStBl. 1941 S. 301; KStR Abschn. 40 Abs. 1.

2) RFH v. 29.9.1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp.2).

3) Bothe, S. 19; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 3.

4) von Haebler, DStBl. 1941 S. 301; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 1.

5) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt. II B 2/60 (437,59).

dieser Ausdruck weiter Verwendung finden wird. Dabei sollte aber stets bedacht werden, daß dann die Bezeichnung Gesellschaft nicht mehr ihrer eigentlichen juristischen Bedeutung entspricht.

C) Sonstige Begriffe.

Unter dem Begriff Schachtelbeteiligung wird in Literatur ¹⁾ und Rechtsprechung ²⁾ meist der den Schachtelbestimmungen entsprechende konkrete Anteil an einem Unternehmen verstanden, der Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann und der bei buchführungspflichtigen Schachtelgesellschaften in der Bilanz zum Ansatz kommt.

Außerdem dient der Begriff noch zur Bezeichnung einer Organisationsform: der Verflechtung von Unternehmen aufgrund einer Schachtelbeteiligung ³⁾. In diesem Sinne wird der Ausdruck verwendet, wenn davon gesprochen wird, daß zwischen zwei Unternehmen eine Schachtelbeteiligung besteht.

Zur Vermeidung einer sprachlichen Mehrdeutigkeit soll der Begriff Schachtelbeteiligung im Folgenden wohl in der ersten, nicht aber in der letzten Bedeutung gebraucht werden. Statt dessen wird der auch in der Literatur von mehreren Autoren ⁴⁾ benutzte Ausdruck "Schachtelverhältnis" verwendet.

Als Schachtelgewinne werden die auf eine konkrete Schachtelbeteiligung entfallenden Gewinnanteile gekennzeichnet ⁵⁾, die die Untergesellschaft an die Obergesellschaft ausschüttet und die bei dieser gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1961 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Die Gewinnanteile werden im Schrifttum auch Schachteldividenden, -ausschüttungen, -erträge, -bezüge und -einnahmen genannt.

1) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 7; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 14; KStR Abschn. 22.

2) RFH v. 14.12.1937 I 250/37 Slg. Bd. 43 S. 23, RStBl. 1938 S. 68

3) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 3 Anm. 18 (5); von Haebler, DStBl. 1941 S. 301.

4) Bothe, S. 18; Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437, 59).

5) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (4); Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 17a; Krollmann, in Felix, AAST S. 255 (262, 263); KStR Abschn. 40.

Diese Begriffe sind zwar auf denselben Gegenstand bezogen, beleuchten ihn aber von verschiedenen Standpunkten. Als Schachtelausschüttung werden die Gewinnanteile aus der Sicht der Untergesellschaften charakterisiert, während sie für die Obergesellschaften Schachtelerträge, -bezüge und -einnahmen darstellen. Die Bezeichnungen Schachteldividenden und -gewinne enthalten keinen Bezug auf die Ober- oder Untergesellschaft. Im Schrifttum findet sich oft ein hiervon abweichender Wortgebrauch, doch soll in dieser Untersuchung von den aufgezeigten Bedeutungen ausgegangen werden, die dem philologischen Gehalt der Bezeichnungen am ehesten entsprechen.

Wenn in der Untersuchung der Begriff Nachsteuer benutzt wird, so ist damit stets die in den §§ 9 Abs. 3; 19 Abs. 5 KStG 1961 geregelte "besondere KSt." gemeint. Die Finanzverwaltung ¹⁾, der BFH ²⁾ und die meisten Autoren im Schrifttum ³⁾ verwenden ebenfalls den Begriff für diese Steuer.

Es sei aber darauf hingewiesen, daß der Ausdruck im Steuerrecht nicht immer diese Bedeutung hat, da er auch schon für andere Steuern verwendet wurde ⁴⁾.

1) KStR Abschn. 40.

2) BFH v. 27. 2. 1962 I 208/60 S Slg. Bd. 74 S. 661 (666), BStBl. 1962 III S. 244, 245.

3) Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 22; Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (1); Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 28; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 38.

4) So bezeichnet z. B. der BFH im Urt. vom 13.12.1950 II z 51/50 S Slg. Bd. 55 S. 72 (75), BStBl. 1951 III S. 29 (30) eine Sondersteuer auf Branntwein als NST.

II. Der Inhalt des Schachtelprivilegs nach geltendem Recht und in seiner geschichtlichen Entwicklung.

A) Die Schachtelbestimmungen als Bestandteile des Schachtelprivilegs.

Da das Schp. nach der zugrunde liegenden Begriffsbestimmung ¹⁾ die gesetzliche Regelung zur Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung des Einkommens durch die KSt. bezeichnet, hängt der Inhalt des Schp. davon ab, welche Normen dieser Regelung zuzurechnen und damit als Schachtelbestimmungen anzusehen sind.

Die Finanzverwaltung sieht offenbar in § 9 Abs. 1 KStG 1961 die einzige Vorschrift des Schp., denn diese Bestimmung ist in Abschn. 40 Abs. 1 u. 4 der KStR unmittelbar hinter dem Begriff Schp. - gewissermaßen als Erläuterung - vermerkt. In dieser Vorschrift erschöpft sich aber nicht der Begriff des Schp. Denn außer durch die Bestimmung des § 9 Abs. 1 KStG 1961, die sicherlich den wesentlichsten Bestandteil des Schp. bildet, wird die Art der Vermeidung der Mehrfachbesteuerung und das Ausmaß der Steuerentlastung bei der Obergesellschaft von einer Reihe weiterer Vorschriften bestimmt. Das gilt besonders seit der erheblichen Änderung und Komplizierung des Schp. durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 ²⁾

Nach dem geltenden Körperschaftsteuerrecht sind vielmehr die folgenden Vorschriften für die Ausgestaltung der Steuerbefreiung der Schachteldividenden von Belang und deshalb als Schachtelbestimmungen zu betrachten: § 9 KStG 1961 vollständig (Abs. 1 - 4); § 19 Abs. 3, 5 u. 6 KStG 1961; § 6 KartStV; §§ 21 - 23 KStDV. Die Bestimmungen der KStDV betreffen allerdings nur Spezialfragen sowie eine Übergangsregelung und sind für die folgenden Darlegungen nur von geringer Bedeutung.

1) Siehe S. 3 u. 4.

2) BGBl. 1954 I S. 373.

B) Das Schachtelprivileg nach geltendem Recht.

- 1.) Die Normen zur Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 u. 4 S. 1 KStG 1961; § 6 KartStV).

Das Einkommen der Körperschaftsteuerpflichtigen, zu dem auch Erträge aus Beteiligungen zählen, ist grundsätzlich gem. § 5 KStG 1961 sachlich steuerpflichtig. Aufgrund der Befreiungsnorm des § 9 Abs. 1 KStG 1961 unterliegt jedoch der Teil des Einkommens, den ein Körperschaftsteuersubjekt aufgrund einer Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezogen hat, unter folgenden Voraussetzungen nicht der Erfassung durch die KSt.

1. Bei der Obergesellschaft muß es sich um eine der in § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 aufgezählten Kapitalgesellschaften mit unbeschränkter Steuerpflicht, einen unbeschränkt steuerpflichtigen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder einen Betrieb einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts handeln.
2. Die Obergesellschaft muß mindestens zu einem Viertel an dem Grund- oder Stammkapital der Unter- gesellschaft in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen beteiligt sein. Sofern kein Grund- oder Stammkapital vorhanden ist, muß eine entsprechende Beteiligung an dem bei der letzten Veranlagung zur VSt. festgestellten Vermögen vorliegen. Wegen der erforderlichen Beteiligungsquote von 25 % kann eine personenbezogene Kapitalgesellschaft niemals Unter- gesellschaft sein, da ihre Anteile gem. § 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1961 mindestens zu 76 % natürlichen Personen gehören müssen.
3. Es kommt nur ein unmittelbares Beteiligungsverhältnis in Betracht, d. h. es darf kein anderer Inhaber der Beteiligung zwischengeschaltet sein.
4. Die Obergesellschaft muß nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem der Schachtelgewinn ihr Einkommen erhöht hat, Inhaber der Beteiligung gewesen sein. Im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres muß die Beteiligung gem. § 21 KStDV der Schachtel- gesellschaft sogar seit mindestens zwölf Monaten

vor dem für die Gewinnermittlung maßgebenden
Schlußstichtag gehört haben.

Zu den befreiten Einkommensteilen gehört alles, was die Obergesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung - nicht jedoch aufgrund von Gläubigerrechten - erhält. Danach sind von der Vergünstigung auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Zahlungen aus offenen Reserven betroffen, nicht aber Kapitalrückzahlungen ¹⁾.

Gem. § 9 Abs. 4 S. 1 KStG 1961 tritt die Steuerbefreiung unter den aufgezeigten Voraussetzungen ebenfalls ein, wenn die Gebietskörperschaften Bund, Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände als Obergesellschaften beteiligt sind.

Eine Einengung hat die Befreiungsnorm des § 9 Abs. 1 KStG 1961 durch § 6 KartStV für die Besteuerung der Kartelle und Syndikate erfahren. Diese sind gem. § 1 KartStV unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und haben ihren Gewinn gem. § 2 KartStV grundsätzlich nach den Vorschriften des KStG wie Kapitalgesellschaften und damit unter Berücksichtigung des körperschaftsteuerlichen Schp. zu ermitteln. Durch § 6 KartStV ist jedoch die Steuerbefreiung der Schachteldividenden über die Voraussetzungen des § 9 KStG 1961 hinaus in zweifacher Weise eingeschränkt. So sind bei Kartellen und Syndikaten die Schachteldividenden nur in dem Umfang durch die Befreiungsnorm von der KSt. befreit, wie auch die Kartell- und Syndikatsmitglieder die Schachtelvergünstigung in Anspruch nehmen könnten, wenn sie statt mittelbar über das Kartell oder Syndikat unmittelbar in entsprechender Höhe an der Untergesellschaft beteiligt wären. Als zweite zusätzliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Schachteldividenden wird in § 6 KartStV gefordert, daß die mittelbare Beteiligung ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Abschlußtag des Kartells oder Syndikats bestanden hat.

Die gem. § 9 Abs. 1 KStG 1961 erforderliche zwölfmonatige unmittelbare Beteiligung des Kartells oder Syndikats

¹⁾ Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 15; Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 6 (1).

als Bedingung für die Schachtelvergünstigung wird also durch § 6 KartStV um die weitere Bedingung einer mittelbaren Beteiligung von gleicher Dauer ergänzt und nicht etwa durch diese Bedingung ersetzt.

Die Regelung des § 6 KartStV ist deshalb erforderlich, damit nicht mehrere Obergesellschaften mit einer jeweils geringeren als 25 %igen Beteiligung an einer Unter- gesellschaft auf dem Umweg über ein Kartell oder Syndi- kat, in das die einzelnen Beteiligungen zur Erreichung der erforderlichen Beteiligungsquote eingebracht werden, in den Genuß der Schachtelvergünstigung gelangen können.

2.) Die Nachsteuerregelung.

a) Die Entstehung der Nachsteuerpflicht gem. § 9 Abs. 3 KStG 1961.

Die gem. § 9 Abs. 1 KStG 1961 von der Erfassung durch die KSt. der Obergesellschaft befreiten Schachtelein- nahmen unterliegen bei dieser gem. § 9 Abs. 3 S. 1 KStG 1961 einer besonderen KSt., der NSt., sofern die Schachteldividenden bei der Untergesellschaft "berück- sichtigungsfähige Ausschüttungen" waren. Unter diesem Begriff sind nach der Legaldefinition des § 19 Abs. 3 S. 1 KStG 1961 Gewinnausschüttungen zu verstehen, die unbe- schränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften ent- sprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses für Wirtschafts- jahre vorgenommen haben, deren Ergebnisse bei der Ver- anlagung berücksichtigt sind.

Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen werden bei der Untergesellschaft gem. § 19 Abs. 1 u. 2 KStG 1961 mit einem geringeren Körperschaftsteuersatz erfaßt als z. B. der thesaurierte Gewinn.

Die NSt. bemißt sich gem. § 9 Abs. 3 S. 1 KStG 1961 nach der Höhe der Schachteldividenden. Der Nachsteuersatz ist in § 19 Abs. 5 KStG 1961 geregelt und beträgt jetzt 36 % der Schachteldividenden, wenn die Untergesellschaft eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 ist, also nicht zu den personenbezogenen Kapitalgesellschaften gehört, und 12,5 % der Schachtel-

erträge, wenn die Untergesellschaft außerdem zu den in § 19 Abs. 2 KStG 1961 bezeichneten Bankinstituten gehört. In diesem Fall stellt der Nachsteuersatz von 12,5 % den Unterschied dar zwischen dem sich aus § 19 Abs. 2 Ziff. 1 KStG 1961 ergebenden Steuersatz der Untergesellschaft von 27,5 % für die nicht ausgeschütteten privilegierten Einkünfte und dem Satz von 15 % für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen. Der Nachsteuersatz von 36 % errechnet sich dagegen als Unterschied zwischen den in § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 festgelegten allgemeinen Steuersätzen für Kapitalgesellschaften von 51 % für thesaurierte und 15 % für ausgeschüttete Gewinne.

b) Der Ausgleich der Nachsteuerbelastung durch die Tarifermäßigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen (§ 19 Abs. 1 u. 2 KStG 1961).

Die Nachsteuerbelastung tritt tatsächlich nicht ein, wenn die Obergesellschaft ihrerseits die Schachtelerträge als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen an ihre Gesellschafter weiterleitet bzw. wenn sie die durch die Schachtelerträge bewirkte Liquiditätserhöhung zu Ausschüttungen gleichen Ausmaßes verwendet. Das ergibt sich dadurch, daß zwar die Nachsteuererhebung erfolgt, aber gem. § 19 Abs. 1 u. 2 KStG 1961 durch die der Obergesellschaft für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen gewährte Steuerermäßigung ausgeglichen wird, die in ihrer Höhe der NST entspricht. Soweit die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen der Obergesellschaft den steuerpflichtigen Gewinn übersteigen und in dieser Höhe keine Körperschaftsteuerermäßigung als Ausgleich für die NST bewirken können, mindern sie gem. § 9 Abs. 3 S. 2 KStG 1961 die Nachsteuerbemessungsgrundlage, die Schachteldividenden.

Dieser Ablauf, dieses automatische Zusammenwirken zwischen Steuervergünstigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Untergesellschaft, der NST und der Vergünstigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Obergesellschaft ist aber bei wörtlicher Auslegung der geltenden Rechtsnormen (§§ 9 Abs. 3; 19 Abs. 1 u. 2 KStG 1961) gestört, wenn auf das Einkommen der Ober- und

der Untergesellschaft verschiedene Körperschaftsteuersätze Anwendung finden. Das veranschaulichen folgende Beispiele:

Handelt es sich bei der Unter- und der Obergesellschaft um normale, nicht personenbezogene Kapitalgesellschaften und ist die Obergesellschaft darüber hinaus ein Kreditinstitut gem. § 19 Abs. 2 KStG 1961 mit privilegierten Einkünften, so beträgt die NSt. auf die Schachtelerträge der Obergesellschaft 36 %. Für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen kann diese aber nur eine Körperschaftsteuerermäßigung von 12,5 % bis weniger als 36 % erreichen, je nach dem Verhältnis der normalen Einkünfte zu den privilegierten. In ähnlicher Weise ist eine personenbezogene Kapitalgesellschaft als Obergesellschaft benachteiligt, die die Schachteldividenden ebenfalls mit 36 % nachversteuern muß, durch die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen aber höchstens 22,5 % KSt. erspart. In diesen Fällen unterschiedlicher Steuersätze ist der automatische Ausgleich der Nachsteuerbelastung durch die Steuerermäßigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Obergesellschaft gestört.

In dem nächsten Beispiel ist außerdem noch der Ausgleich der Steuerermäßigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Untergesellschaft durch die NSt. gestört: Wenn ein Kreditinstitut gem. § 19 Abs. 2 Ziff. 1 KStG 1961 mit privilegierten und auch mit normal besteuerten Einkünften die Untergesellschaft bildet, ergibt sich für Kapitalgesellschaften des § 19 Abs. 1 KStG 1961 als Obergesellschaften ein Steuervorteil. Denn für die von der Untergesellschaft bezogenen Schachteldividenden beträgt die NSt. 12,5 %, während für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen eine Ermäßigung der KSt um 36 % bei der Kapitalgesellschaft des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 und zwischen 12,5 % und 22,5 % bei der personenbezogenen Kapitalgesellschaft als Obergesellschaft erreicht wird.

Die NSt. in Höhe von 12,5 % der Schachteldividenden ist dabei niedriger als der durch die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen bei der Untergesellschaft entstandene Vorteil. Denn da bei dieser sowohl tarif-

begünstigte als auch nicht tarifbegünstigte Einkünfte vorliegen, werden gem. § 19 Abs. 3 Ziff. 2 a KStG 1961 die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen bei beiden Einkommensteilen in entsprechender Höhe in Ansatz gebracht. Daraus ergibt sich je nach dem Verhältnis der Einkommensteile zueinander eine Steuerersparnis von mehr als 12,5 % und weniger als 36 % der ausgeschütteten Gewinne.

Außer den Steuervorteilen und den Steuernachteilen bei den Obergesellschaften ist aus den Beispielen ersichtlich geworden, daß das über Schachtelgesellschaften an natürliche Personen fließende Einkommen von Untergesellschaften in den aufgezeigten Fällen unterschiedlich von dem direkt an beteiligte natürliche Personen ausgeschütteten Einkommen belastet wird.

Wie weit diese Ergebnisse einer wörtlichen Auslegung dem Willen des Gesetzes entsprechen, müßte aus dem Zweck der Nachsteuerregelung ermittelt werden.

3.) Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer gem. § 9 Abs. 2 und 4 KStG 1961.

Nach § 9 Abs. 2 KStG 1961 unterliegen die von der KSt. befreiten Schachteldividenden nicht dem Kapitalertragsteuerabzug, der ohne diese Vorschrift gem. § 20 KStG 1961; §§ 43 Abs. 1 Ziff. 1, 44 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1961 in Höhe von 25 % von der Untergesellschaft vorgenommen werden müßte. Jedoch hätte dann das Finanzamt die von den steuerfreien Schachteldividenden einbehaltene und abgeführte KapSt. der Schachtelgesellschaft im Zuge der der Veranlagung wieder zu erstatten.

Die Befreiung von der Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug gilt gem. § 9 Abs. 4 S. 1 KStG 1961 auch für Schachtelausschüttungen an Gebietskörperschaften. Für Schachteldividenden, die bei der Untergesellschaft berücksichtigungsfähige Ausschüttungen sind, bleibt jedoch gem. § 9 Abs. 4 S. 2 KStG 1961 die Pflicht zur Entrichtung der KapSt. bestehen. Gem. § 19 Abs. 6 Ziff. 1 KStG 1961 beträgt die KapSt. 25 % der Schachteldividenden, wenn

die Untergesellschaft eine Gesellschaft im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 ist. Dieser Steuersatz stimmt überein mit dem Satz der allgemeinen KapSt. für Erträge aus Beteiligungen gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 1 KapStDV, §§ 44 Abs. 1 Ziff. 1, 43 Abs. 1 EStG 1961 Für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen einer Untergesellschaft, die eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 und darüber hinaus ein gem. § 19 Abs. 2 KStG 1961 privilegiertes Kreditinstitut darstellt, beträgt der Satz der KapSt. gem. § 19 Abs. 6 Ziff. 2 KStG 1961 12,5 %.

C) Die geschichtliche Entwicklung des Schachtelprivilegs.

1.) Der Ursprung des Schachtelprivilegs im Kriegssteuergesetz 21. 6. 1916 .

Der Ursprung des dargestellten körperschaftsteuerlichen Schp. in seiner gegenwärtigen Fassung wird von einigen Autoren ¹⁾ in der Vorschrift des § 6 Ziff. 8 KStG 1920 gesehen, deren Inhalt im folgenden Abschnitt aufgezeigt wird. Dieser Auffassung wird aber zutreffend mit dem Hinweis widersprochen ²⁾, das Schp. sei bereits durch das Kriegssteuergesetz (KrStG) vom 21. 6. 1916 ³⁾ in das deutsche Steuerrecht eingeführt worden. Nach § 18 dieses Gesetzes konnten Gesellschaften, die zu mehr als 20 % an anderen beteiligt waren, von ihrem steuerpflichtigen Mehrgewinn gegenüber früheren Jahren die bezogene Mehrdividende absetzen, die schon bei der Untergesellschaft durch die KrSt. erfaßt war.

Die Steuer, deren Kumulierung durch diese Regelung verhindert wurde, trug zwar nicht den Namen "KSt.", was aber nicht entscheidend sein kann. Denn ihrem Wesen nach war die KrSt. der heutigen KSt. vergleichbar, da sie den Mehrgewinn gegenüber dem Vorjahr, einen Teilgewinn also, besteuerte.

1) Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 1; Bühler-Paulick, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 1.

2) Bothe, S. 94; Felix, Betriebsausgabenabzug RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt. II B 2/60 (437,59).

3) RGBL. 1916 S. 561.

Diese erste gesetzliche Verankerung des Schp. war maßgeblich beeinflusst von Erörterungen dieses Rechtsinstituts in Kommissionsberatungen ¹⁾ zu zwei vorhergehenden Steuergesetzes, in die das Schp. aber schließlich doch nicht aufgenommen wurde.

Bemerkenswert ist, daß die Einführung des Schp. gleichzeitig mit einer Erhöhung der Steuersätze erfolgte, die bislang maximal 4,5 % ²⁾ betrugen und durch das KrStG für den Mehrgewinn auf bis zu 50 % ³⁾ festgesetzt wurden.

Im nachfolgenden Gesetz zur Sicherung der KrSt. vom 9. 4. 1917 ⁴⁾, das durch eine Zwangsrückstellung eines Teils des Mehrgewinns den Erfolg des KrSt. sichern sollte, war das Schp. in analoger Form enthalten.

2.) Die Entwicklung bis zum KStG 1934.

§ 6 Ziff. 8 KStG 1920 normierte das Schp. in der Form, daß bei Erwerbsgesellschaften Gewinnanteile, die auf eine mindestens 20 %ige Beteiligung an anderen Erwerbsgesellschaften entfielen, nicht durch die KSt. erfaßt wurden, da sie nicht als Einkommen galten. Die Beteiligung mußte auf der Inhaberschaft an Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen beruhen.

1) Bericht der Kommission für den Reichshaushaltsetat über den Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag, in Verhandlungen des Reichstags, XIII. Legislaturperiode, Bd. 302, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Nr. 871 der Drucksachen, S. 2035, 2037, 2064;

Bericht der Kommission für den Reichshaushaltsetat über den Entwurf eines Gesetzes über vorbereitende Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne, in Verhandlungen des Reichstags, XIII. Legislaturperiode, Bd. 317, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Nr. 149 der Drucksachen, S. 231, 232.

2) § 18 prEStG 1891/1906.

3) § 19 KrStG.

4) RGB1. 1917 S. 351.

Die Vorschrift des § 6 Ziff. 8 KStG 1920 befand sich systematisch unter den Normen, die das steuerbare Einkommen bestimmten.

Nach dem KapStG vom 29. 3. 1920 ¹⁾ unterlag der Teil des Einkommens, der aus Beteiligungen an anderen Unternehmen stammte, als fundiertes Einkommen einer besonderen Steuer, der KapSt, die im Unterschied zur heutigen KapSt eine zusätzliche Belastung des Einkommens darstellte, nicht nur eine vorab erhobene KSt. bzw. ESt. Auch bei dieser Steuer war den Schachtelverhältnissen Rechnung getragen durch ein in § 3 Ziff. 10 KapStG 1920 geregeltes Schp., das in seinen Voraussetzungen und Folgen zunächst weitgehend dem Schp. des KStG 1920 entsprach. Eine Umgestaltung wurde durch Gesetz vom 8. 4. 1922 ²⁾ vorgenommen, nach dem die Befreiung von der KapSt. nur bei einer Weiterausschüttung der Erträge durch die Obergesellschaft eintrat.

Die in den Inflationsjahren vorgenommenen Änderungen des KStG 1920 betrafen im wesentlichen nur die Höhe der Steuersätze sowie die Art der Steuerzahlung und hatten für das Schp. keine Bedeutung. Erst das Steuerüberleitungsgesetz vom 29. 5. 1925 ³⁾ brachte mit der Erhöhung der erforderlichen Beteiligungsquote auf mindestens 25 % eine wichtige, bis heute wirksame Änderung der Voraussetzungen des Schp.

Das KStG vom 10. 8. 1925 ⁴⁾ (KStG 1925) gewährte unter den gleichen Voraussetzungen die Schachtelvergünstigung nach § 11 Ziff. 3 außer den Erwerbsgesellschaften auch Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Die Befreiung der Schachteldividenden gewährte es erstmals durch die Wendung "außer Ansatz"

1) RGBl. 1920 I S. 345.

2) RGBl. 1922 I S. 353.

3) RGBl. 1925 I S. 75.

4) RGBl. 1925 I S. 208.

bleiben. Gem. § 24 KStG 1925 wurden die Erträge aus Beteiligungen einer KapSt. unterworfen, die aber keine Zusatzbelastung des Einkommens mehr bedeutete wie die KapSt. des KapStG 1920, sondern in der Regel auf die endgültige Körperschaftsteuerschuld angerechnet wurde. Bei Schachtelgesellschaften entfiel nach § 25 KStG 1925 die Kapitalertragsteuerpflicht für Schachteldividenden zwecks Vermeidung eines Erstattungsverfahrens. Diese Bestimmung ist der Ursprung des § 9 Abs. 2 KStG 1961.

Eine erhebliche, allerdings längstens bis zum 30.6.1930 befristete Erweiterung des Schp. brachte das Steuer-milderungsgesetz vom 31. 3. 1926 ¹⁾. Gem. Art. III § 15 Abs. 1 dieses Gesetzes fand das Schp. unter bestimmten weiteren Voraussetzungen selbst bei einer niedrigeren Beteiligungsquote als 25 % Anwendung, wenn nur die Beteiligung auf seiten der Obergesellschaft mindestens 35 % des Gesamtvermögens ausmachte. Zweck der Regelung war die Stärkung der deutschen Wirtschaft durch Förderung sinnvoller Zusammenschlüsse.

Eine bedeutsame Station in der Entwicklung des Schp. bildete das KStG vom 16. 10. 1934 ²⁾ (KStG 1934). § 9 des Gesetzes enthielt als einzige Norm in drei Abschnitten den im KStG 1925 auf drei Vorschriften ³⁾ verteilten Inhalt des Schp. Im Zuge der Neufassung des Schp. war die sachliche Änderung erfolgt, daß nur noch unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften Ober- oder Untergesellschaften sein konnten. Von dieser Beschränkung waren ausgenommen öffentliche Betriebe und Gebietskörperschaften sowie seit Erlaß der KStDV vom 6. 2. 1935 ⁴⁾ gem. § 22 der Verordnung Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

1) RGBl. 1926 I S. 185.

2) RGBl. 1934 I S. 1031.

3) §§ 11 Ziff. 3, 25, 3 Abs. 3 KStG 1925.

4) RGBl. 1935 I S. 163.

Genußscheine konnten nicht mehr Grundlage einer Beteiligung sein. Systematisch ist das Schp. im KStG 1934 in der Gruppe der Vorschriften enthalten, die das steuerbare Einkommen umgrenzen, und innerhalb dieser Gruppe in einem mit "Sachliche Befreiungen" überschriebenen Unterabschnitt. Diese Stellung des Schp. im Gesetz ist bis zur Gegenwart unverändert geblieben.

3.) Die Änderungen und Ergänzungen des im KStG 1934 geregelten Schachtelprivilegs bis zur Gegenwart.

Der Inhalt des im KStG 1934 geregelten Schp. besteht trotz zahlreicher zwischenzeitlicher Änderungen des KStG bis zum geltenden Körperschaftsteuerrecht fort, nachdem der durch Art. XV Ziff. 3 des KRG Nr. 12 vom 11. 2. 1946 ¹⁾ außer Kraft gesetzte Abs. 2 des § 9 KStG 1934 durch Art. II Ziff. 3 des Anhangs zum Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22. 6. 1948 ²⁾ wieder Gültigkeit erlangt hat.

Als reine Textänderung ist die Ersetzung des Wortes "Reich" in § 9 Abs. 3 KStG 1934 durch "Bund" im KStG vom 28. 12. 1950 ³⁾ anzusehen.

Eine weitere formelle Änderung bedeutete die durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 ⁴⁾ erfolgte Aufnahme der bereits durch § 22 KStDV 1935 schachtelbegünstigten Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und der bislang in Abs. 3 des § 9 als Schachtelgesellschaften aufgeführten Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts in den Abs. 1 des § 9 KStG 1955. Hieraus ergab sich zwangsläufig der Fortfall

1) Steuer- und Zollblatt 1946 S. 2.

2) Amtliches Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes 1948/49 S. 3 (14,15).

3) BStBl. 1951 I S. 40.

4) BGBl. 1954 I S. 373.

des Wortes "anderen" vor "unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft" in § 9 Abs. 1 S. 1 KStG 1934. Trotz fortdauernder inhaltlicher Gültigkeit des Schp. des § 9 KStG 1934 stellt es wegen inzwischen erfolgter Ergänzungen aber nur noch einen Teil des gegenwärtig gültigen Schp. dar. Die Ergänzungen waren - mit Ausnahme des § 6 KartStV - sämtlich bedingt durch die mit Gesetz vom 24. 6. 1953 ¹⁾ eingeführte Spaltung des Körperschaftsteuersatzes für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne. Die Spaltung führte zwar erst zu Ergänzungen des Schp. durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954, da dieses Gesetz den niedrigeren Ausschüttungssteuersatz auch für Schachtelausschüttungen für anwendbar erklärte. Im vorhergehenden KStG 1954 unterlagen Schachtelausschüttungen dagegen dem vollen Körperschaftsteuersatz für thesaurierte Gewinne, so daß das Schp. von der Tarifspaltung noch nicht berührt war.

Sollte die Regelung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes mit den sich daraus ergebenden Ergänzungen des Schp. einmal wieder aufgehoben werden, was in der steuerrechtlichen Literatur durchaus erwogen wird ²⁾, würde demnach der Inhalt des Schp. des § 9 KStG 1934 zuzüglich des § 6 KartStV das dann geltende Schp. bilden können.

Die Ergänzungen des Schp. im KStG 1955 bestanden in der Einführung der NSt. und der nur die Gebietskörperschaften betreffenden Kapitalertragsteuerpflicht. Die NSt. war geregelt in den §§ 9 Abs. 3 und 19 Abs. 3 u. 4 KStG 1955. Der bisherige Abs. 3 des § 9 wurde in den neugebildeten Abs. 4 übernommen. Gegenstand der NSt. waren die Schachteldividenden, soweit sie bei der Untergesellschaft berücksichtigungsfähige Ausschüttungen darstellten. Im Unterschied zum geltenden Recht waren bei GmbH solche Ausschüttungen nicht berücksichtigungsfähig,

¹⁾ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24. 6. 1953, BGBl. 1953 I S. 413.

²⁾ Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif S. 3

die 8 % des eingezahlten Stammkapitals oder, sofern dieser Betrag höher war, 8 % des bei der letzten Veranlagung zur VSt. festgestellten Vermögens überstiegen. Diese Einschränkung der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen kam durch Gesetz vom 18. 7. 1958 ¹⁾ in Fortfall.

Der Nachsteuer- und Kapitalertragsteuersatz war in § 19 Abs. 4 KStG 1955 geregelt und betrug einheitlich 15 %. Das war der Unterschied zwischen dem Körperschaftsteuersatz von 45 % für einbehaltene und von 30 % für ausgeschüttete Gewinne.

Die KapSt. war den Gebietskörperschaften gem. § 9 Abs. 4 S. 2 KStG 1955 auferlegt und stimmte in den Voraussetzungen und in der Bemessungsgrundlage mit der Nachsteuer überein.

Die Nachsteuer wurde ausgeglichen durch die Körperschaftsteuerermäßigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen, die sich für Obergesellschaften bei einer Weiterausschüttung ergab.

Stammten die Schachteldividenden aus Beteiligungen an privilegierten Kreditinstituten (§ 19 Abs. 2 Ziff. 2 - 5 KStG 1955), so entfiel sowohl die Erhebung der Nachsteuer gem. § 9 Abs. 3 S. 3 KStG 1955 als auch gem. § 9 Abs. 4 S. 3 der Kapitalertragsteuerabzug.

Die zwischen dem Schp. im KStG 1955 und im KStG 1961 bestehenden Unterschiede beruhen fast ausschließlich auf der Änderung des Körperschaftsteuertarifs durch Gesetz vom 18. 7. 1958, in dem die Körperschaftsteuersätze für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne auf 15 % und 51 % festgesetzt und damit noch stärker als bisher differenziert wurden.

1) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.7.1958, BGBl. 1958 I S. 473.

III. Zweck und Wesen der Befreiungsvorschrift des
§ 9 Abs. 1 KStG 1961.

- A) Die Ermittlung des Zwecks und Wesens einer Gesetzesbestimmung.

Der Zweck und das Wesen einer Norm bilden wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung, für die Ermittlung des Norminhalts. Der Zweck wird in der Literatur ¹⁾ sogar als letztlich maßgebend für die endgültige Feststellung des wahren Sinns angesehen.

Es sollen deshalb im Folgenden der Zweck und das Wesen der Befreiungsnormen und anderer für die vorliegende Untersuchung belangvoller Vorschriften ergründet werden. Wegen der geringen materiellen Bedeutung der in § 9 Abs. 2 KStG 1934 - 1961 geregelten Befreiung von der KapSt. bildeten bis zur Einführung der Nachsteuerregelung die Körperschaftsteuerbefreiungsnormen den wesentlichsten Teil des Schp. Deren Zweck und Wesen können deshalb bis zu diesem Zeitpunkt für das gesamte Schp. als gültig angesehen werden. Wie weit sich dies durch die NSt. geändert hat, ist nach der Erforschung der Nachsteuergrundlagen zu prüfen.

Die bedeutsamste Bestimmung unter den Befreiungsnormen stellt § 9 Abs. 1 KStG 1961 dar, auf den sich die Befreiungsvorschriften des § 9 Abs. 4 KStG 1961 und des § 6 KartStV gründen und den die Vorschriften nur im Hinblick auf spezielle Sachverhalte ergänzen. Deshalb werden diese unselbständigen Bestimmungen vom Zweck und Wesen der Hauptbefreiungsnorm mit umfaßt und brauchen in den folgenden Ermittlungen nicht gesondert berücksichtigt zu werden.

Im Zuge dieser Untersuchungen sind folgende Ansatzpunkte zur Klärung gesetzlicher Vorschriften zu beachten:

1) der Wortlaut der Bestimmung, 2) ihre systematische Stellung im Gesetz sowie 3) ihre Entstehungsgeschichte. Umstritten ist dabei nur die Berücksichtigung des

1) Lehmann, S. 55; Danckelmann, in Palandt, BGB-Komm. Einl. V 2 a.

geschichtlichen Werdegangs einer Norm, dem nach der subjektiven Theorie besondere Bedeutung bei der Auslegung beizumessen ist ¹⁾. Die Vertreter dieser Auffassung suchen - gestützt auf § 133 BGB - aus den Vorstellungen des Gesetzgebers im Zeitpunkt der Gesetzgebung den Gesetzeszweck zu ergründen. Nach der objektiven Theorie ist der Zweck dagegen losgelöst von den gesetzgeberischen Absichten allein aus dem Gesetz unter Berücksichtigung der jeweiligen Rechtsordnung und Zeitverhältnisse zu erforschen ²⁾. Im Rahmen dieser Schrift kann auf den Theorienstreit nicht näher eingegangen werden, der im Ergebnis dadurch gemildert wird, daß einerseits die Subjektivisten den sich wandelnden Zeitumständen Rechnung tragen durch "abändernde Rechtsfindung" oder "zweckgetreue Fortbildung der Rechtsgebote" und daß andererseits vom Standpunkt der objektiven Theorie auch das Studium der Entstehungsgeschichte einer Norm für nützlich erachtet wird.

Beizupflichten ist jedenfalls der in der Literatur geäußerten Meinung ³⁾, daß man sich bei der Ermittlung des Zwecks einer Norm - und das muß auch für deren Wesen gelten - nicht der unter Umständen wichtigen Erkenntnisquellen der Entstehungsgeschichte und der Materialien begeben dürfe.

Welches Gewicht diesen Quellen beizulegen ist, kann nicht allgemein entschieden werden, sondern richtet sich vor allem nach dem Aussagewert der übrigen Erkenntnisquellen der Auslegung im Einzelfall.

B) Der Zweck der Befreiungsnorm nach der geschichtlichen Entwicklung.

- 1.) Die Vermeidung einer Doppelbelastung durch die Körperschaftsteuer als Normzweck.
- a) Die Ermittlung des Zwecks aus der geschichtlichen Entwicklung der Norm.

1) Lehmann, S. 54.

2) Denecke, in RGR-Komm. Einl. Anm. 13.

3) Lehmann, S. 55; Nipperdey, in Enneccerus-Nipperdey § 54 III.

Aus dem Wortlaut und der systematischen Einordnung der Befreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 KStG 1961 läßt sich nur die unter bestimmten Voraussetzungen gewährte Körperschaftsteuerfreiheit der Schachtelerträge entnehmen, nicht aber ein Hinweis auf den Zweck der Steuerbefreiung. Da auch die übrigen Schachtelbestimmungen keinen Beitrag zur Beantwortung dieser Frage zu leisten vermögen, kann sich die ratio legis nur noch aus der Entwicklungsgeschichte der Norm ergeben.

In der Begründung des Regierungsentwurfs ¹⁾ zum KrStG vom 21. 6. 1916 (vgl. S. 17) wurde hervorgehoben, daß § 23 des Entwurfs (= § 19 KrStG) "eine Doppelbelastung bei sogenannten Schachtelgesellschaften beseitigen" will. Mit der Doppelbelastung kann nur die Besteuerung des Mehrgewinns sowohl bei der Untergesellschaft als auch nach der Ausschüttung bei der Obergesellschaft gemeint sein. Durch das Schp. wurde diese doppelte Besteuerung verschachtelter Gesellschaften auf eine einmalige vermindert und die Einkommensbelastung damit dem Fall gleichgestellt, daß natürliche Personen unmittelbar Anteilseigner einer Gesellschaft sind. Das Schp. bezweckte also, daß ein von Schachteluntergesellschaften erzielt und versteuertes Mehreinkommen nicht ein zweites Mal bei der Obergesellschaft von der KrSt. erfaßt wurde, sondern nur bei den an dieser beteiligten Personen.

Der sich aus der Begründung zum Entwurf des KrStG ergebende Zweck des Schp. kam auch schon in den oben erwähnten ²⁾ Kommissionsberatungen zu zwei früheren Gesetzen zum Ausdruck, und zwar in den Beratungen zum Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbei-

1) Verhandlungen des Reichstags, XIII. Legislaturperiode, Bd. 317 Anl. zu den stenogr. Ber., Nr. 223 S. 26.

2) Siehe S. 18 Anm. 1).

trag und zum Gesetz über vorbereitende Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne. In den Beratungen zu beiden Gesetzen war - allerdings fruchtlos - die Forderung nach einer Vermeidung der Doppelbesteuerung verschachtelter Gesellschaften erhoben worden. Da das letzte Gesetz zur Vorbereitung des KrStG diente, können die in den Beratungen zu diesem Gesetz erhobenen Forderungen nach Einführung des Schp. als ursächlich für die Schaffung des Schp. im KrStG angesehen werden und kann deshalb der in den Kommissionsberatungen zum Ausdruck gelangte Zweck zur Bestätigung des in der Begründung zum KrStG-Entwurf dargelegten Zwecks des Schp. dienen.

In den Materialien ¹⁾ zum KStG 1920 finden sich keine Ausführungen über den Zweck des Schp. Doch kann aus dem in der Gesetzesbegründung zu § 6 Ziff. 8 KStG 1920 enthaltenen Hinweis, daß sich diese Vorschrift aus § 16 Nr. 2 des Entwurfs ²⁾ eines KapStG ergebe, auf den im KStG 1920 unverändert fortgeltenden Zweck der Schachtelvergünstigung des KrStG geschlossen werden. Denn die Begründung zum Entwurf eines KapStG führt aus, die Sonderregelung für Schachtelgesellschaften rechtfertige sich wegen der sonst eintretenden Doppelbelastung, und weist außerdem darauf hin, daß das Schp. des § 16 KapStG in Anlehnung an die Schachtelbestimmung des § 18 KrStG geschaffen sei.

Während sich der Gesetzgeber in der Begründung ³⁾ des KStG 1925 nicht über den Zweck des Schp. ausgelassen hat, wird aus der Begründung des für das Schp. geltenden Rechts so maßgeblichen KStG 1934 ⁴⁾ ersichtlich, daß der ursprüngliche Zweck dem Schp. auch in § 9 Abs. 1 dieses Gesetzes zugrunde liegt. Denn die Beibehaltung des Schp. wird mit der sonst unerwünschten, erheblichen Mehrbelastung der Schachtelgesellschaften gerechtfertigt.

1) Entwurf eines KStG nebst Begründung, in Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 341 Anl. zu den stenogr. Ber., Nr. 1976 S. 28.

2) Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340, Nr. 1625 S. 1.

3) Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924 Bd. 400 Anl. zu den stenogr. Ber., Nr. 796.

4) RStBl. 1934 S. 81 (84).

Da die Befreiungsnorm des § 9 Abs. 1 KStG 1934 bis zur Gegenwart im wesentlichen unverändert geblieben ist und den mehrfachen zwischenzeitlichen Änderungen des Schp. keine neue Zwecksetzung entnommen werden kann, muß die Vermeidung der Körperschaftsteuerdoppelbelastung der Schachteldividenden als fortgeltender Zweck der Befreiungsnorm angesehen werden.

b) Die Gründe für die Zwecksetzung.

Zur Beantwortung der Frage, woraus sich dieser Zweck herleite, was der tiefere Sinn des gesetzgeberischen Strebens sei, die Schachteldividenden von der Körperschaftbesteuerung der Schachtelgesellschaften zu befreien, bieten das Gesetz und die Materialien zum körperschaftsteuerlichen Schp. kaum Anhaltspunkte. Nur die Begründung zum KStG 1934 gibt den schwachen Hinweis, daß die Vermeidung der Doppelbelastung den Gesellschaften zugute kommen solle, denen eine Auflösung der Verschachtelung nicht möglich sei ¹⁾. Eine Erklärung dieses Hinweises kann aus der Begründung zum Schp. des RBewG vom 10. 7. 1925 ²⁾ gewonnen werden, das analog dem körperschaftsteuerlichen Schp. die Schachtelbeteiligungen von einer doppelten Erfassung durch die VSt. befreite. Nach der Begründung sollten diejenigen Beteiligungen von einer doppelten Belastung ausgenommen werden, die - im Unterschied zu reinen Finanzbeteiligungen - auf wirtschaftlichen Gründen beruhen und nicht ohne Schädigung der betreffenden Unternehmen aufgehoben werden können. Das ist z. B. der Fall, wenn Industriebetriebe sich bei Abnehmern beteiligen oder wenn für Entwicklungsarbeiten zur Risikoabsicherung eine neue Kapitalgesellschaft gegründet wird. Weiterhin kann bei solchen Betrieben keine Fusionierung ohne Vermögenseinbußen erfolgen, deren Firmennamen einen hohen Wert haben. In solchen und ähnlichen Fällen könnte eine Doppelbesteuerung die auch volkswirtschaftlich

1) RStBl. 1935 S. 81 (84).

2) Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924, Bd. 400 Anl. zu den stenogr. Ber., Nr. 797 S. 43.

unerwünschte Folge haben, daß die Unternehmen steuerlich günstigere, aber wirtschaftlich unzweckmäßigere Wege beschreiten und eine Fusion vollziehen oder die Gründung einer Tochtergesellschaft unterlassen.

Zur Vermeidung einer solchen Entwicklung sollen die Unternehmen durch das Schp. steuerlich wie ein einziges Unternehmen behandelt werden, sofern die Untergesellschaften Gewinne erzielen und ausschütten. Bei einer Thesaurierung unterliegen die Gewinne ohnehin nur einmal der KSt.

Als Indiz für das Vorliegen wirtschaftlich sinnvoller Beteiligungen hat der Gesetzgeber eine Beteiligungsquote von 25 % angesehen, weil in der Regel erst bei diesem Beteiligungsausmaß ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäftsführung einer Untergesellschaft besteht. Bei reinen Finanzbeteiligungen, die oftmals auch eine Quote von mindestens 25 % aufweisen und aufgrund dessen ebenfalls von der Doppelbesteuerung ausgenommen werden, trägt das Indiz freilich. Wenn Heimann ¹⁾ aber deshalb de lege ferenda eine Beschränkung der Schachtelvergünstigung auf betriebswirtschaftlich sinnvolle Beteiligungen empfiehlt, so unterschätzt er wohl die Abgrenzungsschwierigkeiten zu reinen Finanzbeteiligungen. Diese Schwierigkeiten hat der Gesetzgeber offenbar erkannt und ihnen durch die Anknüpfung an äußere Merkmale, insbesondere an die 25 %ige Beteiligungsquote, Rechnung getragen, so daß trotz des engeren Motivs jede Gesellschaft die Vergünstigung genießt, bei der die äußeren Merkmale vorliegen.

2.) Die Ablehnung des weiteren Zwecks der Konzentrationslenkung.

Ein weiterer Zweck des Schp. wird im Schrifttum von Rose ²⁾ darin gesehen, daß es einen Schutz bieten solle vor einer übermäßigen Konzentration der Wirtschaft durch

1) Heimann, S. 57.

2) Rose, B 1962 S. 448 (450).

Fusionierungen, die infolge des Schp. keine besonderen körperschaftsteuerlichen Vorteile und keinen Anreiz mehr böten.

Es ist sicher zutreffend und wird auch in Literatur ¹⁾ und Rechtsprechung ²⁾ durchaus anerkannt, daß außer der Hauptwirkung, der Erreichung des Befreiungszwecks, noch gewisse Nebenwirkungen des Schp. bestehen, wie z. B. fördernde oder hemmende Einflüsse auf die wirtschaftliche Konzentration. Dafür, daß aus diesen Nebenwirkungen als weiterer Zweck des Schp. der Schutz vor übermäßigen Fusionierungen abgeleitet werden kann, bieten aber weder der Wortlaut und die Systematik des Gesetzes noch dessen Entstehungsgeschichte einen Anhaltspunkt. Zwar könnte sich eine Wandlung des Zwecks oder ein neuer zusätzlicher Zweck grundsätzlich durch eine Veränderung wirtschaftlicher Umstände ergeben haben ³⁾, die Rose vielleicht in der zunehmenden Konzentration der Wirtschaft gesehen hat. Doch kann aufgrund dieser Erscheinung des Wirtschaftsbereichs der rein steuerrechtlichen Norm des § 9 Abs. 1 KStG 1961 wohl noch nicht ein artfremder wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Zweck im Wege der Auslegung unterstellt werden. Weitere bedeutsame Änderungen der Verhältnisse, die für Zweckwandlungen des Schp. ursächlich sein könnten, sind nicht ersichtlich, wie auch vom BFH ⁴⁾ festgestellt wird.

3.) Die Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung als Auslegungsgrundsatz.

Der ermittelte Zweck, die Vermeidung einer doppelten körperschaftsteuerlichen Belastung der Schachteldividenden, wird von Felix ⁵⁾ in die noch schärfere Formulie-

1) Pfluger, S. 91, 114; Krollmann, KSt - Komm. § 9 Anm. 2.

2) BFH v. 15. 11. 1960 I 189/59 S. 189. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (81).

3) Siebert, S. 10.

4) siehe Anm. 2).

5) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP, Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437,58).

rung gefaßt, daß die Doppelbelastung wirklich beseitigt, nicht etwa nur gemildert werden solle. Aus dieser Fassung des Zwecks sowie aus seiner vorhergehenden Ermittlung werden seine unbezweifelbare Bedeutung für das Rechtsinstitut des Schp. und der prägende Einfluß hierauf erkennbar.

In jedem Rechtsgebiet müßte die ratio legis Ausgangspunkt und Grundlage einer Auslegung sein. Für das Steuerrecht ist gem. § 1 Abs. 2 StAnpG ausdrücklich bestimmt, daß der Inhalt von Steuernormen unter besonderer Beachtung des wirtschaftlichen Zwecks ermittelt werden muß.

Es ist deshalb nicht übertrieben, wenn Felix ¹⁾ die Vermeidung der Doppelbelastung der Schachteldividenden als einen "ständig und streng zu beobachtenden" Grundsatz bei der Auslegung der Schachtelbestimmungen ansieht.

C) Das Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.

1.) Begriffsbestimmung und Abgrenzung.

§ 9 Abs. 1 KStG 1961 wird im gegenwärtigen Schrifttum als "sachliche Befreiungsvorschrift" ²⁾ bezeichnet bzw. als Vorschrift, die gewisse Bezüge "sachlich steuerbefreit" ³⁾, die "sachliche Steuerbefreiungen" regelt ⁴⁾.

Zur Zeit des KStG 1925 wurde dagegen von einer "objektiven Befreiungsvorschrift" ⁵⁾ gesprochen, was dasselbe bedeutet wie "sachliche Befreiungsvorschrift". Beide

1) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (438,57).

2) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 8 Anm. 1 (1); Birkholz, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461,59).

3) Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 49; FG München v. 9. 2. 1960 I 318/59 EFG 1960 S. 271 (272).

4) Herrmann-Heuer, Est- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 3.

5) Evers, KSt-Komm. § 11 Anm. 1 (S. 440).

Begriffe bezeichnen Bestimmungen, die einkommensteuerpflichtige Bezüge von der Besteuerung ausnehmen. Im Unterschied zu diesen Bestimmungen heben "persönliche Steuerbefreiungsvorschriften" (z. B. § 4 KStG 1961) die Steuerpflichtigkeit der Steuersubjekte vollständig oder teilweise auf.

Die Befreiungsvorschriften sind vielfach nicht rein persönlicher oder sachlicher Natur. So bedeutet beispielsweise die Aufhebung der Steuerpflicht für bestimmte Einkommensteile in der mit "Persönliche Befreiungen" überschriebenen Vorschrift des § 4 KStG 1961 gleichzeitig eine sachliche Steuerbefreiung, während in § 9 Abs. 1 KStG 1961 die Begrenzung der Schachtelvergünstigung auf die Schachtelgesellschaften als einen Teil der Körperschaftsteuersubjekte zugleich eine persönliche Befreiung darstellt. Für die Kennzeichnung als persönliche oder sachliche Befreiungsvorschrift kann demnach nur maßgebend sein, welche der Befreiungen den Schwerpunkt einer Bestimmung bildet.

Es ist begriffs- und wesensnotwendiges Merkmal einer sachlichen Befreiungsvorschrift, daß sie Bezüge betrifft, die grundsätzlich der ESt.bzw. der KSt. unterliegen. Wenn Erträge von vornherein nicht sachlich steuerpflichtig sind, können sie auch nicht befreit werden ¹⁾. Eine Vorschrift, die Erträge behandelt, welche grundsätzlich nicht steuerpflichtig sind, kann deshalb nur Klarstellungsfunktion haben, wogegen eine sachliche Befreiungsvorschrift konstitutiv wirkt.

Unerheblich ist es für diesen Charakter einer Norm, welche Motive der Steuerbefreiung zugrunde liegen. Es muß deshalb die Ansicht von Birkholz ²⁾ abgelehnt werden, § 9 Abs. 1 KStG 1961 sei im Unterschied zu § 3 EStG 1961 aus dem Grunde keine echte sachliche Befreiungsvorschrift, weil diese Bestimmung aus

¹⁾ Littmann, ESt-Komm. § 3 Anm. 1; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 3 EStG Anm. 1 a; Grass, in Hartmann-Böttcher, Bl.-Komm. zum ESt-Recht § 3 EStG Vorbem.

²⁾ Birkholz, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461,59).

steuerpolitischen, insbesondere sozialpolitischen Gründen eine Befreiung ausspreche, jene aber nur eine Mehrfachbesteuerung vermeiden solle. Außer wegen der Unerheblichkeit der Befreiungsmotive ist die Begründung schon aus dem Grunde unzutreffend, weil die Vermeidung der Mehrfachbesteuerung ebenfalls ein steuerpolitisches Motiv darstellt und die beiden Vorschriften sich in dieser Hinsicht nicht unterscheiden.

2.) Die Steuerbarkeit der Schachteldividenden als Voraussetzung für das Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.

a) Die Auffassung über die Steuerbarkeit der Schachteldividenden in der Rechtsprechung und im Schrifttum.

Die Richtigkeit der Kennzeichnung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift hängt nach den vorstehenden Ausführungen davon ab, ob die Schachteldividenden zu den grundsätzlich steuerpflichtigen, zu den steuerbaren ¹⁾ Bezügen zählen. Dies wird in der Rechtsprechung ²⁾ und von der herrschenden Meinung im Schrifttum ³⁾ angenommen. Eine gegenteilige Ansicht läßt Bartholdy erkennen, wenn er von Schachteldividenden als "nicht steuerbaren Einkünften" ⁴⁾ spricht. Unklar ist der Standpunkt Weissensee ⁵⁾, der die Schachteldividenden widersprüchlich einerseits als "nicht steuerbare Einkünfte" bezeichnet, die "nicht Teil der Einkommensermittlung" seien, andererseits aber in ihnen einen "befreiten Einkommensteil" sieht.

-
- 1) Der Begriff "steuerbar" ist nicht mehr Bestandteil des geltenden KStG, sondern wurde vom Gesetzgeber zuletzt in § 5 KStG 1920 verwendet in der Bedeutung: "zu den das Einkommen bildenden Einkünften gehörend". In diesem Sinne wird der Begriff aber noch gegenwärtig im steuerrechtlichen Schrifttum gebraucht. Siehe Littmann, ESt-Komm. § 2 Anm. 1; Krollmann, KSt-Komm. § 6 Anm. 186.
 - 2) FG München vom 29.11.1957 III 154-155/57 EFG 1958 S.166; Hess. FG Kassel v. 18.11.1960 V 1383/59 EFG 1961 S.215.
 - 3) Flechtheim, BA 1920 S. 69; Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515; (518); Hartung, S. 70; Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 30; Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. I 1 (1)/ § 8 Anm. I 1.
 - 4) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (413, 414).
 - 5) Weissensee, FR 1960 S. 465 (467, 468).

Zur Klärung des Meinungsgegensatzes ist zunächst anhand der Vorschriften des EStG 1961, die gem. § 6 KStG 1961 auch für die Körperschaftbesteuerung gelten, zu prüfen, ob die Schachteldividenden zu einer der sieben Einkunftsarten gehören würden, wenn es § 9 Abs. 1 KStG 1961 nicht gäbe.

Das ist bei buchführungspflichtigen Schachtelgesellschaften nicht schon deshalb unzweifelhaft, weil deren sämtliche Einkünfte gem. § 16 KStDV als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Denn auch hier ist gemäß §§ 5, 6 KStG Voraussetzung für die sachliche Steuerpflicht von Einnahmen, daß sie zu einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1961 gehören. Ein Beispiel dafür, daß Einnahmen buchführungspflichtiger Schachtelgesellschaften nicht steuerbar sind, bietet die gesetzliche Regelung der Einlagen in § 4 Abs. 1 EStG 1961.

b) Die Steuerbarkeit der Schachteldividenden ohne Berücksichtigung des § 9 Abs. 1 KStG 1961.

Die Schachteldividenden könnten bei den Schachtelgesellschaften gem. §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 KStG, § 15 Ziff. 1 EStG 1961 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein, wenn sie als Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen anzusehen wären. Das hängt davon ab, ob die Schachtelbeteiligungen Bestandteil des Betriebsvermögens eines Gewerbebetriebes sind. In diesem Fall ist die Beteiligung an einem anderen Unternehmen im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit erfolgt, so daß auch die Beteiligungserträge Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.

Da Kapitalgesellschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und gewerbliche Betriebe einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts nur Betriebsvermögen haben können ¹⁾, sind Schachtelgewinne bei diesen Steuersubjekten stets Einkünfte aus Gewerbe-

1) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG) Anm. 2 (2).

betrieb.

- c) Die Bedeutung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 für die Steuerbarkeit der Schachteldividenden .

Wenn Bartholdy im Gegensatz zur herrschenden Meinung die Schachteldividenden als nicht steuerbar betrachtet, so gelangt er zu seiner Auffassung nicht dadurch, daß er die Schachteldividenden als nicht vom Wortlaut der §§ 15, 20 EStG 1961 erfaßt ansieht.

Nach seiner Meinung werden aber durch § 9 Abs. 1 KStG 1961 die Schachteldividenden für nicht steuerbar erklärt, so daß "also gar nicht erst ein grundsätzlicher Steueranspruch entsteht" ¹⁾. Er sieht in der Befreiungsnorm gewissermaßen eine analoge Vorschrift zu § 4 Abs. 1 EStG 1961 und in den Schachteldividenden eine Parallele zu Erträgen aus Veräußerungen von Grund und Boden als Anlagevermögen. Diese Veräußerungsgewinne würden ebenfalls gem. § 15 Abs. 1 EStG 1961 Einkünfte aus Gewerbebetrieb bilden, sind aber durch § 4 Abs. 1 S. 5 EStG 1961 zu nicht steuerbaren Erträgen erklärt.

Bartholdy gründet seine Ansicht einmal auf die Formulierung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 "außer Ansatz bleiben", sodann darauf, daß in § 9 Abs. 1 KStG 1961 nicht von einer Steuerbefreiung oder einem Verzicht auf an sich verwirkte KSt. gesprochen werde ²⁾.

Wenn der Autor in dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff "außer Ansatz" ein Indiz für die mangelnde Steuerbarkeit der Schachteldividenden sieht, so stützt er seine Auffassung möglicherweise darauf, daß der Gesetzgeber die Wendung in dieser Bedeutung auch in

1) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (414).

2) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (413).

§ 4 Abs. 1 S. 5 EStG 1961 gebraucht hat. Dabei bliebe aber unbeachtet, daß die Formulierung ebenfalls benutzt wird, wenn steuerbare Einkünfte von der Besteuerung sachlich befreit werden wie z. B. in § 8 KStG 1961 ¹⁾. Da außerdem der Begriff in diesem letzten Sinne im Schrifttum ²⁾ verwendet wird, kann er nicht als verlässlicher Anhaltspunkt für die Meinung Bartholdys gewertet werden.

Ebensowenig ist die Begründung stichhaltig, in der Befreiungsnorm werde nicht von einer sachlichen Steuerbefreiung gesprochen. Denn da diese Vorschrift in dem mit "Sachliche Befreiungen" überschriebenen Teil II, 2 des KStG 1961 enthalten ist, gilt die Überschrift auch für § 9 KStG 1961 und ist als untrennbarer Bestandteil des Wortlauts dieser Bestimmung anzusehen.

Wenn auch die systematische Einordnung der Norm die Begründung Bartholdys entkräftet, kann sie doch kein untrügliches Indiz für die Richtigkeit der herrschenden Meinung bilden, da dem Gesetzgeber ein systematischer Fehler unterlaufen sein könnte wie z. B. in § 11 Ziff. 4 KStG 1961. Dort ist die Behandlung der Sanierungsgewinne unrichtigerweise im Abschnitt "Abzugsfähige Ausgaben" geregelt.

Letzte Zweifel auszuräumen vermag dagegen die Entwicklungsgeschichte des § 9 Abs. 1 KStG 1961. In § 6 Ziff. 8 KStG 1920 war die Steuerfreiheit der Schachteldividenden

1) Entgegen der Auffassung des Hess. FG Kassel im Urt. vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215 weist Podlinsky (Diss. S. 16) überzeugend nach, daß es sich bei den Mitgliederbeiträgen des § 8 KStG 1961 sowohl um steuerbare wie auch um nicht steuerbare Einkünfte handelt.

2) Hensel: Steuerrecht S. 236; von Werthern, BA 1929 S. 119.

so geregelt, daß diese als nicht steuerbare Einkünfte fingiert wurden. Daraus ist im Umkehrschluß zu entnehmen, daß der Gesetzgeber die Schachteldividenden zu den steuerbaren Einkünften zählte und diesen Charakter der Erträge nicht ändern wollte. In § 11 Ziff. 3 KStG 1925, in dem die Schachteldividenden statt durch die Fiktion des KStG 1920 erstmals durch die Formulierung "außer Ansatz bleiben" freigestellt waren, hatte der Gesetzgeber, wie in der Begründung zum Regierungsentwurf des Gesetzes dargelegt wird¹⁾, die Befreiung des § 6 Ziff. 8 KStG 1920 aufrechterhalten mit nur einer einzigen Änderung, der Erhöhung der Beteiligungsquote. Das berechtigt zu dem Schluß, daß trotz der Änderung des Wortlauts durch die Einführung der Wendung "außer Ansatz bleiben" das Wesen der Schachteldividenden nicht umgestaltet werden sollte. Diese bildeten somit weiterhin steuerbares Einkommen, und die Befreiungsnorm stellte entgegen der Ansicht Bartholdys eine sachliche Befreiungsvorschrift dar.

3.) Die Durchführung der sachlichen Steuerbefreiung
im Rahmen der Einkommensermittlung.

In der Vorschrift des § 9 Abs. 1 KStG 1961 werden Gewinnanteile jeder Art, die auf eine bestimmte Beteiligung entfallen, von der KSt. befreit. Bei diesen Schachtelgewinnen handelt es sich um Erträge, die bei der Obergesellschaft nach dem Zweck des § 9 Abs. 1 KStG 1961 ungekürzt und in voller Höhe, als Bruttobeträge also²⁾, bei der Einkommensermittlung auszuschneiden sind. Dieser Feststellung scheint die verschiedentliche Verwendung des Begriffs "Einkünfte" im Zusammenhang

1) Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924 Bd. 400 Anl. zu den stenogr. Ber., Nr. 796 S. 15.

2) Dieser Darstellung widerspricht es nicht, daß der Gewinn der Untergesellschaft, in dem der Schachtelgewinn zunächst enthalten ist, als Nettobetrag errechnet wird gem. §§ 4, 5 EStG.

mit den steuerbefreiten Schachteldividenden¹⁾ zu widersprechen. Denn unter Einkünften sind im Steuerrecht gem. § 2 Abs. 4 EStG 1961 Nettobeträge zu verstehen, nämlich der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten und der Gewinn i.S. der §§ 4, 5 EStG.

Die Lösung des scheinbaren Widerspruchs ergibt sich aus der Systematik des Einkommensteuerrechts, nach der nicht einzelne Einnahmen Grundlage der Besteuerung sind, sondern das Einkommen als Summe der Einkünfte. Wenn nun bestimmte Freistellungen von der Besteuerung erfolgen sollen, kann gesetzestechisch immer nur bei der Besteuerungsgrundlage, beim Einkommen oder bei den Einkünften, angesetzt werden.

Deshalb müssen auch zur Befreiung der Schachteldividenden die Einkünfte der Schachtelgesellschaften in Höhe der Schachteldividenden von der Besteuerung ausgenommen werden. Den eigentlichen Gegenstand der Befreiung bilden also die Einkünfte, während § 9 Abs. 1 KStG 1961 mit den Schachteldividenden den Maßstab für die Einkunftsbeefreiung gibt.

Das zeigt sich besonders deutlich bei der von fast allen Schachtelgesellschaften vorzunehmenden Gewinnermittlung nach § 5 oder § 4 Abs. 1 EStG 1961. Nach diesen Bestimmungen stellt sich der Gewinn als Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres dar. Bei dieser Methode der Gewinnermittlung kann die Befreiung der Schachteldividenden von einer zusätzlichen Steuerlast gar nicht anders erfolgen als durch eine entsprechende Kürzung des festgestellten Gewinns. Denn bei ihrem Zufluß haben die Schachtelgewinne zwar die Forderungen oder die Geldbestände der Obergesellschaft und damit deren Betriebsvermögen erhöht. Sie sind im Zeitpunkt der Gewinnermittlung aber fast nie in unveränderter Gestalt im Vermögen enthalten, sondern z.B. zum Kauf von Waren oder Anlagen verwendet und dadurch in sachliche Betriebsmittel umgewandelt worden. Diese müssen aber bei der Vermögens-

¹⁾ Evers, KSt-Komm. § 11 Anm. 1; Lierow, FR 1958 S.404; Bartholdy, StW 1960 Sp. 409 (413, 414); Gebhardt, BB 1962 S. 555 (556).

ermittlung stets berücksichtigt werden. Die Schachtelgewinne können folglich nur dadurch außer Ansatz bleiben, daß in ihrer Höhe der ermittelte Gewinn gekürzt wird.

Dieses Ergebnis, daß Schachteldividenden indirekt befreit sind, indem Einkünfte im Ausmaß ihrer Erhöhung durch Schachtelgewinne freigestellt werden, entspricht auch den früheren Fassungen des § 9 Abs. 1 KStG 1961, den §§ 6 Ziff. 8 KStG 1920 und 11 Ziff. 3 KStG 1925. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen bezog sich die Befreiung ausdrücklich auf Einkünfte.

Bei anderen steuerfreien Einnahmen als Schachteldividenden würde sich nun weiter die Frage stellen, ob die Einkünfte bei der Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Einkunftsarten oder bei der Feststellung des Gesamtbetrags der Einkünfte in Höhe der steuerfreien Einnahmen zu kürzen sind. Dieses Problem ergibt sich bei Schachtelgewinnen deshalb nicht, weil Kapitalgesellschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts als Schachtelgesellschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen können ¹⁾, die somit identisch sind mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte.

1) Gem. § 16 KapStDV sind bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Buchführungspflichtig sind AG und KGaA gem. §§ 38, 6 HGB, §§ 3, 219 Abs. 3 AktG, und GmbH gem. §§ 38, 6 HGB, § 13 Abs. 3 GmbHG. Kolonialgesellschaften werden regelmäßig Vollkaufleute im Sinne des § 1 Abs. 2 S. 1 HGB sein, anderenfalls Kaufmann kraft Eintragung gem. § 2 HGB ebenso wie bergrechtliche Gewerkschaften. Beide unterliegen dann gem. § 38 HGB der Buchführungspflicht (so auch Heine-mann, S. 54; Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. Anhang zu § 6 KStG (2 EstG) Anm. 1). Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind buchführungspflichtig gem. § 16 PrivVersAufsG vom 6. 6. 1931 (RGBl. 1931 I S. 315) § 38 HGB. Gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind buchführungspflichtig, wenn sie Kaufmann gem. § 1 Abs. 2 HGB oder durch Handelsregistereintragung gem. § 2 HGB sind. Aber auch wenn kleinere Betriebe wegen mangelnder Handelsregistereintragung nicht Vollkaufmann sind, können bei ihnen Einkünfte nur innerhalb des gewerblichen Betriebes anfallen. (Krollmann, KSt-Komm. § 2 Anm. 45; Herrmann-Heuer, Est- und KSt-Komm. § 2 KStG Anm. 39).

IV. Zweck und Wesen der Nachsteuer.

A) Der Zweck der Nachsteuer.

- 1.) Die Ausschüttungsbegünstigung des § 19 KStG 1954 als Grund für die Nachsteuerregelung.

a) Der Zweck der Ausschüttungsbegünstigung.

Der Zweck der durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 ¹⁾ in das Körperschaftsteuerrecht eingeführten Nachsteuerregelung kann nur im Zusammenhang mit der durch Gesetz vom 24. 6. 1953 ²⁾ gewährten Körperschaftsteuertarifvergünstigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen (§ 19 Abs. 2 KStG 1954) verstanden werden. Denn die NSt. dient einer zweckmäßigeren Ausgestaltung der neuartigen Tarifregelung, die somit den Ausgangspunkt für die Einführung der NSt. bildet. Es sollen deshalb zunächst die Regelung und der Sinn der Ausschüttungsbegünstigung als Grundlage für die Ermittlung des Nachsteuerzwecks dargelegt werden.

Die Regelung des § 19 Abs. 2 KStG 1954, die jetzt in modifizierter Form in § 19 Abs. 1 - 4 KStG 1961 enthalten ist, bewirkte eine Verminderung der Belastung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens dadurch, daß die KSt. für ausgeschüttete Gewinne unter bestimmten Voraussetzungen nach einem ermäßigten Tarif erhoben wurde, während thesaurierte Gewinne weiterhin dem vollen Körperschaftsteuersatz unterlagen.

Diese Senkung der Körperschaftsteuerbelastung bezweckte

1) BGBl. 1954 I S. 373.

2) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung. BGBl. 1953 I S. 413.

einmal, zur wirtschaftlichen Stärkung der Unternehmen ¹⁾ die Unternehmenseinkommen steuerlich zu entlasten, die nach der Ausschüttung ein zweites Mal der Körperschaftbesteuerung unterlagen ²⁾. Zum anderen zielte die Steuerentlastung und die mit ihr verbundene Rentabilitäts- und Liquiditätsverbesserung der Betriebe auf verstärkte Gewinnausschüttungen hin ³⁾. Vermehrte Dividendenzahlungen sollten die Wertschätzung der Aktie als volkswirtschaftlich bedeutsames Kapitalbeschaffungsmittel erhöhen und damit gleichzeitig den Kapitalmarkt fördern. Der zum Aktienerwerb geschaffene Anreiz galt aber nur natürlichen Personen, da eine Eigentumsstreuung in breiten Bevölkerungskreisen und deren Beteiligung am Produktionsvermögen angestrebt wurden ⁴⁾. Nicht bezweckt war eine Kapitalverschiebung zwischen Kapitalgesellschaften.

Die Ausschüttungsvergünstigung sollte schon gewährt werden, wenn nur einer der beiden Zwecke erreicht wurde. Das wird daraus ersichtlich, daß der begünstigte Tarif sowohl bei einer Ausschüttung an natürliche Personen zur Anwendung kommt - wenn also keine doppelte Körperschaftsteuerbelastung vorliegt und gemildert werden kann - als auch bei Dividendenzahlungen, die nicht an natürliche Personen, sondern an nicht wesentlich beteiligte Körperschaftsteuerpflichtige geleistet und dort ein zweites Mal von der KSt. erfaßt werden.

b) Die Verfehlung des Ziels der Tarifiermäßigung bei Schachtelausschüttungen.

Für Ausschüttungen an Schachtelgesellschaften darf nach

1) Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung, in Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 1. Wahlperiode 1949, Bd. 21, Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 4092 S. 48.

2) Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190); Heining, FR 1956 S. 217; Weissenborn, Schütz, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 29.

3) Siehe Anmerkung 1).

4) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, in Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 3. Wahlperiode, Bd. 56, Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 260 S. 47.

dem Zweck der Tarifvergünstigung nicht der niedrigere Steuersatz gewährt werden. Denn normalerweise liegt wegen der Steuerfreiheit der Schachtelerträge gem. § 9 Abs. 1 KStG 1961 weder eine doppelte Körperschaftsteuerbelastung vor, die durch den vergünstigten Steuersatz gemildert werden könnte, noch erfolgt die Dividendenzahlung an natürliche Personen, deren Interesse an der Aktie geweckt werden sollte.

Außerdem würden verschachtelte Gesellschaften, worauf besonders in der Literatur ¹⁾ hingewiesen wird, bei einer Ausdehnung der Ausschüttungsvergünstigung auf Schachtelausschüttungen dazu verleitet, Gewinnverschiebungen zwecks Steuerersparnis vorzunehmen, was dem Zweck des gespaltenen Steuersatzes widerspräche.

Nur in zwei Fällen würde auch bei Schachtelausschüttungen die Gewährung der Tarifvergünstigung mit deren Zweck vereinbar sein: wenn die Dividenden bei der Schachtelgesellschaft von der KSt. erfaßt würden - da dann ebenfalls eine Doppelbesteuerung vorläge und außerdem der Anreiz zu Kapitalverschiebungen und Gewinnverlagerungen vermieden wäre - und wenn die Schachtelgesellschaften die Schachtelerträge weiter ausschütteten.

- c) Die Ausschließung der Schachtelausschüttung von der Tarifiermäßigung im KStG 1954 und die Mängel der gesetzlichen Regelung.

Nach dem KStG 1953 wurde die Tarifvergünstigung in der Weise für Schachtelausschüttungen eingeschränkt, daß die Schachtelgewinne gem. § 19 Abs. 2 S. 2 KStG 1954 von dem Ausschüttungssteuersatz ausgenommen und weiterhin nach dem normalen Tarif für thesaurierte Gewinne besteuert wurden. Entsprechend dem Zweck der Ausschüttungsbegünstigung kam diese aber sowohl bei einer Weiterausschüttung der Schachtelerträge durch die Obergesellschaft als auch bei einer evtl. Körperschaftsteuerpflicht der Schachteldividenden bei der Schachtel-

1) Thiel: Der neue Körperschaftsteuertarif, S. 36; Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 12.

gesellschaft zur Anwendung.

Dieser letzte Fall war im Gesetz dadurch berücksichtigt, daß die Ausschließung vom vergünstigten Körperschaftsteuersatz gem. § 19 Abs. 2 S. 2 KStG 1954 nur dann erfolgte, wenn Schachtelausschüttungen bei der Obergesellschaft "außer Ansatz" blieben. Durch die Bezugnahme auf die in § 9 Abs. 1 KStG 1954 enthaltene Rechtsfolge sollte sicherlich die Steuerfreiheit der Dividenden bei der Schachtelgesellschaft zur Bedingung für die Anwendung des normalen Körperschaftsteuertarifs erhoben werden. Hätte nur darauf abgestellt werden sollen, daß die Ausschüttungen an Schachtelgesellschaften gelangten, wäre gesetzestechnisch nicht an die Rechtsfolge, sondern an die Voraussetzung der Norm, an die Eigenschaft als Schachtelgesellschaft, anzuknüpfen gewesen. Für die Richtigkeit dieser Deutung spricht auch der Hinweis in der Gesetzesbegründung ¹⁾, daß die Ausschüttungsbegünstigung für Schachtelausschüttungen nur insoweit nicht gerechtfertigt sei, wie diese beim Empfänger steuerfrei blieben.

Bei einer Weiterausschüttung der Schachtelerträge kam die Tarifvergünstigung dadurch zur Wirkung, daß gem. § 19 Abs. 2 S. 1 KStG 1954 die ausgeschütteten Erträge berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Schachtelgesellschaft darstellten, der dadurch eine Steuerersparnis in Höhe des Unterschiedes zwischen dem normalen und dem vergünstigten Steuersatz zuteil wurde. Die Ersparnis war gewissermaßen ein Ausgleich für die Versagung der Tarifvergünstigung bei der Untergesellschaft und für die dadurch bewirkte geringere Ausschüttung an die Schachtelgesellschaft.

Der Regelung des § 19 Abs. 2 S. 1 u. 2 KStG 1953 hafteten aber folgende Mängel an:

Erstens wurden die nicht wesentlich beteiligten

1) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung, in Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 1. Wahlperiode 1949, Bd. 21 Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 4042 S. 49.

Gesellschafter der Untergesellschaft benachteiligt, wenn eine einheitliche Dividende ausgeschüttet wurde, da dann die höhere Besteuerung der auf die Schachtelbeteiligung entfallenden Gewinne entgegen dem Zweck der Regelung nicht nur von den Schachtelgesellschaften, sondern von allen Beteiligten getragen wurde. Zweitens ergab sich bei einer Weiterausschüttung der Schachteldividenden durch die Obergesellschaft kein vollständiger Ausgleich für die bei der Untergesellschaft erfolgte Mehrbelastung, wenn das steuerliche Einkommen der Obergesellschaft geringer war als die Schachteldividenden, da diese sich dann nicht voll als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auswirken konnten. Schließlich bestand der dritte Nachteil in der Schwierigkeit einer richtigen Veranlagung der Untergesellschaft, wenn diese von dem Vorhandensein einer Schachtelbeteiligung nichts wußte. Eine endgültige Veranlagung wurde dann unter Umständen erst nach Jahren möglich.

2.) Die Aufhebung einer ungerechtfertigten Ausschüttungsbegünstigung als Nachsteuerzweck.

Zur Vermeidung der aufgezeigten Nachteile wurde die Regelung des § 19 Abs. 2 KStG 1954 im KStG 1955 ersetzt durch die bereits vorher in der Literatur ¹⁾ vorgeschlagene Nachsteuerregelung.

Im Unterschied zum KStG 1954, das die Voraussetzungen für den Ausschluß von der Tarifvergünstigung in nur einer Vorschrift normiert hatte, bestand und besteht jetzt die Nachsteuerregelung aus mehreren Vorschriften: der Belastungsnorm des § 9 Abs. 3 KStG 1955 und 1961, der Entlastungsnorm der §§ 19 Abs. 2 u. 3 KStG 1955, 19 Abs. 1 - 3 KStG 1961 und der Tarifvorschrift der §§ 19 Abs. 4 KStG 1955, 19 Abs. 5 KStG 1961.

Die neue Nachsteuerregelung beseitigte die Mängel der Regelung des § 19 Abs. 2 KStG 1954 dadurch, daß die Einschränkung der bei Schachtelausschüttungen nicht

1) Flume, B 1953 S. 560.

gerechtfertigten Ausschüttungsbegünstigung durch eine Belastung der Obergesellschaft erfolgte. Nunmehr konnte bei der Untergesellschaft ein einheitlicher, niemanden mehr benachteiligender Ausschüttungssteuersatz angewendet werden, der auch die Kenntnis eines Schachtelverhältnisses für die Veranlagung entbehrlich machte. Ebenfalls trat ein vollständiger Ausgleich der Nachsteuerbelastung bei einer Weiterausschüttung der Schachtelerträge ein, da die nicht als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen wirksam gewordenen ausgeschütteten Schachteldividenden gem. § 9 Abs. 3 S. 2 KStG 1955 und 1961 die Bemessungsgrundlage der NSt. kürzten.

Die Nachsteuerregelung sollte - abgesehen von der Beseitigung der aufgezeigten Mängel - die gleichen Wirkungen entfalten und dem gleichen Zweck dienen ¹⁾ wie die vorhergehende Regelung des § 19 Abs. 2 KStG 1954. Es sollten unter bestimmten Voraussetzungen die an Schachtelgesellschaften ausgeschütteten Gewinne von dem vergünstigten Steuersatz ausgenommen werden. Für Änderungen dieses sich aus dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte ergebenden Zwecks finden sich nirgends, auch nicht in den Gesetzesmaterialien, Anhaltspunkte. Darauf wird auch in der Literatur ²⁾ hingewiesen.

Der Nachsteuerzweck, eine Korrektur für Ausschüttungsvergünstigungen zu bilden, die bei der Untergesellschaft im Widerspruch zum Sinn der Begünstigung gewährt sind, wird vom BFH ³⁾ und auch nahezu einhellig im Schrifttum ⁴⁾ anerkannt.

1) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt. II B 2/60 (437,59).

2) Felix, Ausschüttung thesaurierter Schachtelerträge, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 38/59 (413, 63).

3) BFH vom 27. 2. 1962 I 208/60 S. Slg. Bd. 74 S. 661 (667), BStBl. 1962 III S. 244 (247).

4) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 28, 29; Herrmann-Heuer, Est- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 21; Krollmann, Est-Komm. § 9 Anm. 73, 81; FM Baden-Württemberg, Erl. vom 15. 9. 1958 S 2511-A-2/58 in MStb. 1959 Nr. 24.

Eine abweichende Auffassung wird nur von einer Stimme in der Literatur ¹⁾ und in einem FG-Urteil ²⁾ vertreten. Danach soll es Zweck der NSt. sein, eine zweimalige Begünstigung der Schachteldividenden über die Steuerfreiheit bei der Obergesellschaft hinaus zu verhindern. Die doppelte Begünstigung wird in der Anwendung des Ausschüttungstarifs auf die Schachteldividenden sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Weiterausschüttung durch die Obergesellschaft gesehen. Daß diese Ansicht vom Zweck der NSt. nicht zutreffend sein kann, sondern daß gerade umgekehrt die zweite Anwendung des Ausschüttungstarifs auf Schachteldividenden zur Ausgleichung der NSt. dient, ergibt sich aus zwei Überlegungen:

Die NSt. wird insbesondere dann belastend erhoben, wenn die Schachteldividenden von der Obergesellschaft nicht weiter ausgeschüttet werden und nicht zum zweiten Mal dem begünstigten Ausschüttungssteuersatz unterliegen. Sodann war im Zuge der Gesetzgebung erwogen worden, die Ausgleichung der NSt. durch eine Kürzung ihrer Bemessungsgrundlage in Höhe der Ausschüttungen vorzunehmen, denen dann aber nicht die Tarifvergünstigung zuteil geworden wäre. Da in diesem Fall jedoch eine Änderung des Begriffs der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen hätte vorgenommen werden müssen, hatte man sich für den Ausgleich der NSt. durch Gewährung der Tarifiermäßigung auch für ausgeschüttete Schachtelerträge entschieden ³⁾.

- 3.) Die sich aus dem Zweck ergebenden Voraussetzungen der Nachsteuer.
- a) Die Steuerfreiheit und die Thesaurierung der Schachteldividenden bei der Obergesellschaft.

Da, wie im Vorhergehenden ausgeführt wurde, der Sinn des § 19 Abs. 2 KStG 1954 im Zweck der Nachsteuerregelung

1) Sellien, R.; Sellien, H.: Dr. Gablers Wirtschafts-Lexikon, 2. Bd. S. 335 (Stichwort: Nachsteuer).

2) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507).

3) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 33.

enthalten ist und fortwirkt, ist die Nachsteuererhebung auch an die zwei Voraussetzungen gebunden, die allein zur Versagung der Ausschüttungsvergünstigung nach der älteren Regelung führen konnten: die Steuerfreiheit und die Thesaurierung der Schachteldividenden bei der Obergesellschaft. Liegen die beiden Voraussetzungen nicht vor, widerspricht eine Nachsteuererhebung dem Zweck der Tarifvergünstigung.

Dieser Zusammenhang ist vom Gesetzgeber bei der Gestaltung der NSt. beachtet worden.

So ist die Steuerfreiheit der Schachteldividenden - wie schon in § 19 Abs. 2 S. 2 KStG 1954 - in der Belastungsnorm des § 9 Abs. 3 KStG 1955 durch den Bezug auf das "Außer-Ansatz-Bleiben" der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaft zur Bedingung für die Nachsteuerbelastung erhoben worden.

Die Thesaurierung der Schachtelerträge als zweite Voraussetzung ist dagegen in zwei Bestimmungen berücksichtigt: in § 19 Abs. 2 S. 1 KStG 1955; § 19 Abs. 1 - 3 KStG 1961 und in der Belastungsnorm des § 9 Abs. 3 S. 2 KStG 1955 und 1961.

b) Die Verringerung der Steuerbelastung durch berücksichtigungsfähige Ausschüttungen bei der Untergesellschaft.

aa) Der Widerspruch zwischen dem Wortlaut und dem sich aus der Entwicklungsgeschichte ergebenden Zweck des § 9 Abs. 3 KStG 1961.

Eine dritte Voraussetzung für die Nachsteuererhebung, nämlich die Verringerung der Steuerbelastung der Untergesellschaft durch deren berücksichtigungsfähige Ausschüttungen könnte aus der Entstehungsgeschichte der Belastungsnorm des § 9 Abs. 3 KStG 1961 entnommen werden. In diese Bestimmung ist die Ausschlussnorm des § 19 Abs. 2 S. 2 KStG 1954 voll eingegangen. Der Sinn der Ausschlussnorm soll nach den obigen Ausführungen unverändert erhalten bleiben. Daraus ist zu folgern, daß nach § 9 Abs. 3 KStG 1961 die Obergesellschaft nur dann nachsteuerpflichtig ist, wenn § 19 Abs. 2 S. 2 KStG 1954 die

Schachteldividenden vom Ausschüttungssteuersatz ausgeschlossen hätte und wenn die Untergesellschaft durch den Fortfall der Ausschießungsnorm deshalb eine Steuerersparnis erzielt hat. Die Nachsteuerbelastung setzt demnach eine Steuerersparnis der Untergesellschaft durch deren berücksichtigungsfähige Ausschüttungen voraus. Einer solchen aus der Entstehungsgeschichte abgeleiteten weiteren Voraussetzung für die Erhebung der NST. steht aber der Wortlaut des § 9 Abs. 3 KStG 1961 entgegen, der als dritte Voraussetzung für die NST. festlegt, daß die Schachteldividenden bei der Untergesellschaft berücksichtigungsfähige Ausschüttungen gewesen sein müssen. Bei wörtlicher Auslegung unterliegen hiernach . Schachteldividenden selbst dann der NST., wenn sie sich bei der Untergesellschaft mangels eines entsprechenden steuerlichen Einkommens nicht als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen steuerermäßigend auswirken konnten. Diese Regelung widerspricht der natürlichen Anlage der Nachsteuerregelung, wie selbst Grieger ¹⁾ anerkennt, der die Auffassung, die Nachsteuererhebung setze eine Steuerersparnis der Untergesellschaft voraus, ablehnt. Ob diese Unsystematik vom Gesetzgeber aus bestimmten Gründen bewußt gestaltet ist oder ob er die Folgerungen aus dieser Formulierung nicht übersehen hat und somit wie in anderen Fällen der Nachsteuerregelung "der Tücke des Objekts zum Opfer gefallen ist" ²⁾, läßt sich aus dem Gesetz selbst und seiner Begründung nicht ermitteln. Wenn nicht besondere Gründe für eine Beachtung des Wortlauts sprechen, muß dieser deshalb gegenüber dem sich aus der geschichtlichen Entwicklung ergebenden Zweck der NST. zurücktreten, so daß eine Steuerersparnis der Untergesellschaft als Voraussetzung der NST. anzuerkennen ist.

bb) Die verschiedenen Argumentationen im Schrifttum.

Für die enge, wörtliche Auslegung des Begriffs berücksichtigungsfähige Ausschüttungen, für die sich sowohl

1) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 31, 32.

2) Thiel: Die Steuergesetzgebung 1958, in StbJb. 1958/59 S. 249 (261).

beachtliche Stimmen in der Literatur ¹⁾ als auch die Finanzverwaltung ²⁾ und das FG München im Urteil vom 9. 2. 1960 ³⁾ aussprechen, wird angeführt ⁴⁾:

Zwar sei die Nachsteuerregelung zur Ablösung der mangelbehafteten Regelung des § 19 Abs. 2 KStG 1954 eingeführt, was bei isolierter Betrachtung dieses Vorgangs zu der Annahme verleiten könne, daß eine Steuerersparnis infolge des Fortfalls dieser Vorschrift stets Voraussetzung für die NSt. sei. Dann werde aber die Nachsteuerberechnung abgestellt auf Verhältnisse der Untergesellschaft, in die sich manche Obergesellschaften Einblick verschaffen könnten - sei es durch gute Verbindungen oder aufgrund einer besonders hohen Beteiligung -, andere Schachtelgesellschaften dagegen nicht. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbiete es jedoch, die Besteuerung nach einem Vorschlag in der Literatur ⁵⁾ von den jeweiligen Möglichkeiten der Beweisführung abhängig zu machen.

Andererseits sei aber auch die Finanzverwaltung wegen der Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses gem. § 22 AO nicht in der Lage, den nachsteuerpflichtigen Obergesellschaften die Verhältnisse ihrer Untergesellschaften als Grundlage für die Nachsteuerberechnung zu offenbaren. Aus diesen Gründen könne eine den Begriff berücksichtigungsfähige Ausschüttung ausweitende Auslegung nicht zu einer gerechten Besteuerung führen und müsse abgelehnt werden.

Diesem Standpunkt werden von Vertretern der gegenteiligen Auffassung, nach der die NSt. eine korrespondierende

1) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (6); Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 23; Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 32; Steinberg, DStZ (A) 1956 S. 188 (192); von Wallis, AG 1956 S. 36 (37); Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 39.

2) KStR Abschn. 41.

3) I 318/59 EFG 1960 S. 271.

4) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (6); Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 32.

5) Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 84.

Belastung darstellt; zunächst zwei Argumente entgegengebracht, die sich aber nach der folgenden Überprüfung als nicht stichhaltig erweisen.

Brengel ¹⁾ stützt seine These vom Korrespondenzcharakter der NSt. auf die in § 23 KStDV enthaltene Übergangsregelung für den Zeitraum der Nachsteuereinführung. Diese Vorschrift bestimmt, daß von der vom 1. 1. 1955 an zu erhebenden Nachsteuer Gewinnausschüttungen aus Wirtschaftsjahren vor diesem Zeitpunkt nicht erfaßt werden, da diese Gewinnausschüttungen bei der Untergesellschaft noch nicht nach dem Ausschüttungstarif, sondern nach dem Normaltarif besteuert waren und daher keine Steuerersparnis bewirken konnten.

Da die Bestimmung des § 23 KStDV aber ausdrücklich eine Ausnahmelage regelt, kann aus ihr durch Umkehrschluß ebenso gut gefolgert werden, daß im allgemeinen die Steuerwirksamkeit der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen keine Voraussetzung für die NSt. ist.

Nach Felix ²⁾ "zeigt ... schlagend die Verwaltungspraxis", daß die NSt. nicht unabhängig von persönlichen Verhältnissen der Untergesellschaften zu erheben und der Begriff berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nicht wörtlich zu nehmen ist:

Gem. § 4 der VO über die steuerliche Begünstigung von Wasserkraftwerken ³⁾ ermäßigt sich deren KSt. für Gewinne aus bestimmten Anlagen auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Nach einem Beschluß der KSt- und GewSt-Referenten der Länder ⁴⁾ sollen bei Wasserkraftwerken als Untergesellschaften entsprechend dem bei diesen Betrieben angewendeten halbierten Ausschüttungssteuersatz bei den Obergesellschaften die Schachteldividenden auch nur mit der Hälfte des Nachsteuersatzes erfaßt werden.

1) BB 1960 S. 974.

2) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (438,63).

3) vom 26. 10. 1944, RGBl. 1944 I S. 278.

4) vom 21. 6. 1956, B 1956 S. 784.

Dieser Beschluß stellt aber wohl weniger eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Untergesellschaft bei der Berechnung der NST. dar als eine allgemeingültige ergänzende Auslegung der Tarifvorschrift für die NST. Die Notwendigkeit einer solchen Auslegung besteht deshalb, weil der Gesetzgeber in dieser Vorschrift den selten auftretenden Spezialfall der begünstigten Wasserkraftwerke nicht berücksichtigt hat.

Aber selbst wenn die persönlichen Verhältnisse der Untergesellschaft in dem Beschluß berücksichtigt worden wären, bedeutete das noch keinen ("schlagenden") Beweis für den Korrespondenzcharakter der NST., sondern nur eine weitere Äußerung - die nicht einmal eine Begründung gibt - im Sinne des Korrespondenzgedankens.

cc) Die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses
als entscheidendes Argument.

Entscheidend für die Auslegung des Begriffs berücksichtigungsfähige Ausschüttung bleibt damit das Argument "Pflicht der Finanzverwaltung zur Wahrung des Steuergeheimnisses". Denn wenn dieses Argument stichhaltig wäre, könnte die dem Sinn der Nachsteuerregelung am ehesten entsprechende weite Auslegung des Begriffs tatsächlich nicht zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung führen und müßte deshalb zugunsten einer engen wörtlichen Interpretation abgelehnt werden. Gegen eine Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses wird eingewandt, daß ohne eine Offenlegung der Verhältnisse Dritter auch nach der Regelung der KStG 1954 eine richtige Veranlagung nicht möglich gewesen sei ¹⁾. So hätten die Finanzbehörden der Untergesellschaft, sofern dieser die Obergesellschaft unbekannt war, zumindest das Bestehen der Schachtelbeteiligung und deren Ausmaß mitteilen müssen.

Sollte dieser Einwand besagen, daß die Finanzverwaltung wegen der früheren Auskünfte - selbst wenn sie rechtswidrig erteilt worden wären - auch nach geltendem Recht

1) Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 82, 83.

die für die Steuerberechnung erforderlichen Verhältnisse Dritter zu offenbaren hätte, so kann dem nicht gefolgt werden. Denn aus einem der Rechtsordnung widersprechenden Verwaltungshandeln kann nicht unter Berufung auf das sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebende Gleichbehandlungsgebot eine Wiederholung gefordert werden ¹⁾.

Bedeutete dieser Hinweis auf die früheren Auskünfte aber, daß diese - wie auch in der Literatur ²⁾ angenommen wird - befugterweise gegeben worden seien und daß wegen der Vergleichbarkeit der Besteuerungslage auch nach geltendem Recht die Auskünfte der Finanzverwaltung an die Obergesellschaft als rechtmäßig betrachtet werden müßten, so ist dieser Auffassung beizupflichten.

Denn eine Befugnis zur Auskunftserteilung ist nicht nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Statuierung dieses Rechts gegeben, sondern muß auch dann angenommen werden, wenn ohne die Offenlegung der Verhältnisse Dritter bei einem Steuerpflichtigen die gesetzlich angeordnete Besteuerung nicht vollzogen werden kann ³⁾. Eine solche Sachlage ist insbesondere gegeben, wenn die Verhältnisse bestimmter Personen die Grundlage der Besteuerung eines anderen Steuerpflichtigen bilden ⁴⁾ wie im vorliegenden Falle der Nachsteuererhebung. Ein weiteres Beispiel bietet die Lohnsteuervergünstigung wegen außergewöhnlicher Belastung durch Unterstützung Dritter, da die Vergünstigung von den Einkünften des Unterstützten abhängig ist ⁵⁾.

Diese Argumente werden in der Literatur mit dem Zweck des § 22 AO begründet, der die Besteuerung sichern und zu einer gleichmäßigen, gerechten und vollständigen Steuererhebung führen solle ⁶⁾. Der Zweck wird bei der

1) Wolff, S. 133.

2) Hübschmann und Lademann, in Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO-Komm. § 22 Anm. 7; Siara: Steuergeheimnis, B 1954 S. 677.

3) Koch, Wolter, S. 49, 51; Tipke-Kruse, AO-Komm. § 22 Anm. 12.

4) Koch, Wolter, S. 94.

5) Koch, Wolter, S. 94; Tipke-Kruse, AO-Komm. § 22 Anm. 20.

6) Koch, Wolter, S. 49; Tipke-Kruse, AO-Komm. § 22 Anm. 12; Terstegen, DStR 1953 S. 301.

Berechnung der NSt. aber gerade dadurch erreicht, daß die Finanzverwaltung den Obergesellschaften das Ausmaß der Steuerwinderung durch die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen bei der Untergesellschaft mitteilt, da nur dann eine ungerechte und dem Sinn des begünstigten Körperschaftsteuertarifs widersprechende höhere Belastung der Beteiligungserträge vermieden werden kann. Es darf damit als erwiesen angesehen werden, daß das Argument der "Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses" einer weiten Auslegung des Begriffs berücksichtigungsfähige Ausschüttung nicht entgegen steht und daß die Steuerersparnis durch berücksichtigungsfähige Ausschüttungen bei der Untergesellschaft die dritte Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht darstellt.

B) Das Wesen der Nachsteuer.

1.) Die Nachsteuer als Objektsteuer.

a) Die Bedeutung des Begriffs Objektsteuer.

Wenn in der Literatur in vorherrschendem Maße die NSt. als Objektsteuer oder als eine Art Objektsteuer bezeichnet wird, so werden zur Begründung dieser Charakterisierung folgende verschiedene Merkmale der Steuer angeführt:

Die NSt. erfasse eine Einnahme im Unterschied zum Einkommen ¹⁾, sie werde erhoben unbeeinflußt von der Einkommenshöhe der Ober- oder Untergesellschaft ²⁾, und die Nachsteuerpflicht bestehe unabhängig von der einkommensteuerlichen Auswirkung der Schachteldividenden bei den verschachtelten Gesellschaften ³⁾.

Wenn bereits diese Verschiedenheit der Begründungen die Frage aufdrängt, welche Merkmale für die Objektsteuereigenschaft maßgebend sind, so wird die Bedeutung dieser Fragestellung noch dadurch erhöht, daß die

1) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 7;

2) Janda, S. 52; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 21.

3) Mayer, S. 112; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 39.

NSt. ihrem Zweck und ihrer daraus folgenden Gestaltung nach einige der angeführten Merkmale gar nicht aufweist. So ist die Nachsteuerpflicht abhängig von der Steuerersparnis durch Schachteldividenden als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen bei der Untergesellschaft, und deren Einkommenshöhe ist insofern von Belang, als sich berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nur bei Vorhandensein eines steuerpflichtigen Einkommens auswirken können.

Unter Objektsteuern werden in der Finanzwissenschaft ¹⁾ Ertragsteuern verstanden, die einen mit seiner Quelle in Beziehung gesetzten Wirtschaftserfolg besteuern. Gegenstand der Besteuerung ist ein Objekt, und nur solche Momente werden bei der Ertragsteuer in reiner Form berücksichtigt, die in der Natur des Objekts liegen. Den Gegensatz dazu bilden die Subjektsteuern oder Einkommensteuern, die die Steuerbelastung nach Maßgabe der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sowie nach der Größe seines Gesamteinkommens als Ausdruck der subjektiven Leistungsfähigkeit festsetzen. Von diesen persönlichen Umständen der Steuerpflichtigen sind die Objektsteuern ihrem Wesen nach unabhängig. Bickel ²⁾ weist darauf hin, daß die Besteuerung eines Ertrages unter Außerachtlassung aller persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners den Idealtypus der Objektsteuer darstelle, der aber in der Wirklichkeit nicht anzutreffen sei. Deshalb müsse bei der Einordnung konkreter Steuern darauf abgestellt werden, wie weit sie sich den einzelnen Idealtypen näherten.

b) Subsumtion der Nachsteuer unter den Begriff Objektsteuer.

Die NSt. wird durch ihr zweifellos hervorragendstes Merkmal, die Anknüpfung an die Schachteldividenden als

1) Terhalle, S. 204; Bickel: Ertragsteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2 S. 403 (404).

2) Bickel, ebenda S. 403 (405).

Besteuerungsgrundlage, als eine Objektsteuer in dem vorstehend beschriebenen Sinne gekennzeichnet. Denn es wird ein zunächst unveränderter Rohertrag besteuert, der durch seine Quelle, die Schachtelbeteiligung, genau abgegrenzt ist. Zu prüfen ist jedoch, inwieweit dieses Bild durch die Bindung der NST. an ihre drei Voraussetzungen abgeschwächt oder verändert wird.

Die Schachtelgewinnthesaurierung als erste Voraussetzung stellt einen wirtschaftlichen Vorgang dar, der nur aus dem wirtschaftspolitischen Grund der Kapitalmarktförderung zur Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht erhoben wurde. Zwar beruht die Thesaurierung auf subjektiven Entschlüssen der Obergesellschaft hinsichtlich der Gewinnverwendung, sie ist aber keinesfalls eine Funktion mangelnder oder vorhandener steuerlicher Leistungsfähigkeit, und in ihrer Zugrundelegung für die NST. ist deshalb keine Anknüpfung an persönliche steuerliche Verhältnisse der Obergesellschaft zu sehen. Wenn die NST. sodann an die Steuerfreiheit der Schachteldividenden bei der Obergesellschaft gebunden ist, so kann darin eine Bezugnahme auf subjektive Umstände der Schachtelgesellschaft erblickt werden. Denn die Steuerfreiheit der Schachteldividenden ist ein Vorteil, den die Obergesellschaft bei ihrer Einkommensermittlung, bei der Feststellung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit also, genießt.

In dem dritten Erfordernis für die NST., der Steuerwirksamkeit der Schachtelausschüttungen bei der Untergesellschaft, muß ebenfalls die Einbeziehung persönlicher Verhältnisse in die Nachsteuergrundlagen gesehen werden. Wenn hier auch auf eine Eigenschaft der Schachteldividenden, auf deren Auswirkung auf die Steuerbelastung der Untergesellschaft abgestellt ist, ergibt sich diese Auswirkung doch aus der Beziehung der Schachteldividenden zu einem Steuersubjekt. Durch die Bedingung der steuermindernden Wirkung der Schachtelausschüttungen ist die NST. auf eine persönliche Steuerersparnis der Untergesellschaft infolge der Schachtelausschüttung abgestellt. Diese zwei Voraussetzungen als subjektive Elemente der NST. vermögen jedoch deren Gesamterscheinung, die vor-

nehmlich durch das Hauptmerkmal der Einnahmenbesteuerung begründet wird, nicht so weit abzuändern, daß nicht mehr von einer Objektsteuer gesprochen werden kann. Denn die beiden Voraussetzungen treten kaum in Erscheinung, da im Regelfall die Schachteldividenden bei der Untergesellschaft aufgrund positiven Einkommens steuermindernd wirken und bei der Obergesellschaft durch das Schp. steuerfrei sind. Die Kennzeichnung der NSt. als Objektsteuer ist aber dahingehend einzuschränken, daß sie keinen reinen Typus darstellt, sondern auch einen subjektiven Zug aufweist.

2.) Das Verhältnis zwischen Nachsteuer und Körperschaftsteuer.

a) Der Wesensunterschied der beiden Steuern.

Bei einem Vergleich zwischen der NSt. und der KSt. lassen sich einige Gemeinsamkeiten feststellen. So sind beide Steuern in demselben Gesetz geregelt und die Nachsteueranlagung wird zusammen mit der Veranlagung der KSt. bei demselben Steuerschuldner durchgeführt ¹⁾. Außerdem werden beide Steuern gemeinsam erhoben ²⁾.

Diese äußere Übereinstimmung der Steuern wird aber überschattet von ihrem grundlegenden Wesensunterschied. Während die NSt. eine Einnahme, einen Rohertrag, erfaßt, ist der Gegenstand der KSt. das steuerliche Einkommen, das einen Reinertrag, einen Nettoertrag, darstellt. Im Gegensatz zum Steuergegenstand "Rohertrag" als typisches Merkmal einer Objektsteuer stellt die Reinertragsbesteuerung ein ausgesprochen subjektives Element der Besteuerung dar.

Dieser Wesensunterschied wird auch allgemein im Schrifttum ³⁾ und vom BFH ⁴⁾ anerkannt und führt zu einer streng

1) Steinhardt, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 17.

2) Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 76.

3) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 7, § 19 Anm. 23; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 21; Grieger, B 1953 S. 852; derselbe: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 33; Bühler: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 23; Mayer, S. 112; Lierow, FR 1958 S. 404.

4) BFH vom 27. 2. 1962 I 208/60 S. Slg. Bd. 74 S. 661 (607), BStBl. 1962 III S. 244.

getrennten Betrachtung der Steuern.

Die einzige Gegenansicht findet sich bei Felix ¹⁾, der auch als Steuergegenstand der NSt. einen Nettoertrag annimmt und diese damit als der KSt. gleichgeartet ansieht.

b) Stellungnahme zu der Auffassung von der Wesensgleichheit der Steuern.

Zu dieser Auffassung gelangt Felix aus dem Bestreben, Kosten steuermindernd zu berücksichtigen, die bei einer Holdinggesellschaft ohne eigenes Einkommen durch die Verwaltung von Schachtelbeteiligungen oder -dividenden entstanden sind ²⁾. Dabei geht er von der These aus, daß durch die Einführung der NSt. die vorherige körperschaftsteuerliche Einmalbelastung der Schachteldividenden in eine sukzessive Besteuerung umgewandelt sei ³⁾. Die ursprünglich bei der Untergesellschaft erhobene KSt. sieht er also als zerlegt an und betrachtet die NSt. als Teil dieser KSt.

Die Auffassung des Autors ist aber aus zwei Gründen nicht haltbar. Einmal läßt der Wortlaut des § 9 Abs. 3 KStG 1961 klar erkennen, daß der Gesetzgeber die Wirkung der früher bei der Untergesellschaft vom Einkommen erhobenen KSt. jetzt durch eine Belastung der Schachtelerträge, durch eine Einnahmenbelastung also, erzielen wollte ⁴⁾. Sodann bedeutet die von Felix verwendete Konstruktion einen Widerspruch zur geschichtlichen Entwicklung der Nachsteuerregelung. Denn wenn gewisse bei der Obergesellschaft entstandene Kosten, die nach dem KStG 1954 nicht steuermindernd berücksichtigt werden konnten, die Nachsteuerbemessungsgrundlage und damit die NSt. verringern würden, so kämen im Rahmen der Nachsteuerregelung mehr Kosten steuermindernd zum Ansatz als nach dem

1) Felix, Betriebsausgabenabzug RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (438,63).

2) derselbe, ebenda (437,65).

3) derselbe, ebenda (438,60).

4) ebenso Gebhardt, BB 1962 S. 555 (556).

KStG 1954. Nach der geschichtlichen Entwicklung sollte aber die Nachsteuerregelung die vorhergehende Regelung des KStG 1954 unter Beseitigung der Mängel unverändert, insbesondere ohne Änderung der Besteuerungsgrundlage, fortführen.

c) Die Stellung beider Steuern zueinander.

Wenn Felix die Auffassung vom unterschiedlichen Charakter der NST. und KSt. mit seinen Argumenten nicht zu widerlegen vermag und sich die NST. somit als eine von der KSt. zu unterscheidende "Sondersteuer" ¹⁾ darstellt, die sich nach einem eigenen Verfahren errechnet, so darf das doch nicht zu der Feststellung führen, daß beide Steuern miteinander "nichts zu tun" ²⁾ hätten.

Diese Ansicht entspringt einer isolierten Betrachtung der NST. und übersieht, daß die Steuer ihren Sinn und ihre Funktion von der KSt., vor allem aus der Gestaltung des Körperschaftsteuertarifs, empfängt ³⁾. Sie bezweckt geradezu die richtige Körperschaftbesteuerung und ist nur deshalb als "besondere" Steuer ausgebildet, weil auf diesem Wege, mittels dieser Konstruktion, die genaueste Verteilung der Körperschaftsteuerlast innerhalb eines komplizierten Sachverhalts möglich ist. Die NST. muß deshalb als ein eigenständiges Element im Rahmen der KSt. gewertet werden, das keine eigenen fiskalischen Zwecke verfolgt, sondern der gerechten Körperschaftbesteuerung dient.

C) Die Auswirkung der Nachsteuereinführung auf das Schachtelprivileg.

Zur Feststellung der Auswirkung der Nachsteuereinführung auf das Schp. ist zunächst zu prüfen, ob und wie weit durch die NST. die Grundlagen der in § 9 Abs. 1 KStG 1954 enthaltenen Befreiungsvorschrift verändert

1) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 29.

2) derselbe, ebenda, S. 33; Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 7.

3) So auch das nach Abschluß der vorliegenden Untersuchung veröffentlichte Urteil des BFH vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 (466 Sp. 2).

worden sind, deren Zweck und Wesen, wie oben ausgeführt ist ¹⁾, zugleich den Zweck und das Wesen des Schp. bildeten.

Das Wesen der Befreiungsnorm als sachlicher Befreiungsvorschrift wird nach der herrschenden Meinung im Schrifttum ²⁾ durch die Einführung der NSt. nicht beeinflusst. Dem widersprechen aber zwei Autoren ³⁾, nach deren Ansicht der Schachtelgewinn infolge der NSt. nicht mehr als steuerfrei im Rahmen der Einkommensermittlung anzusehen ist. Die Auffassung geht eindeutig aus den verwendeten Formulierungen hervor. So sprechen die Autoren davon, daß die Schachteldividenden "sachlich steuerpflichtig", und zwar "körperschaftsteuerpflichtig" ⁴⁾ seien und daß "der unverändert gebliebene Gesetzeswortlaut" des § 9 Abs. 1

KStG 1961 durch die Nachsteuerregelung einen "anderen Sinn bekommen" habe; die Schachteldividenden hätten "die Eigenschaft steuerfreier Einkünfte" verloren ⁵⁾. Die Folgerung aus dieser Ansicht ⁶⁾ wäre, daß es nunmehr

1) siehe S. 24.

2) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 30, 33; Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190); Botzum, S. 61; Lierow FR 1958 S. 404 (405); Nonn, B 1959 S. 125; Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 72.

3) Gebhardt, BB 1962 S. 555 (556 Sp. 2); Verf. unbek. (Si.), BB 1955 S. 562 (563).

4) Verf. unbek. (Si.) BB 1955 S. 562 (563).

5) Gebhardt, BB 1962 S. 555 (556 Sp. 2).

6) Die Ansicht der Autoren ergibt sich aus deren Bestreben, Kosten, die z. B. durch die Verwaltung von Schachtelbeteiligungen oder durch die Erzielung von Schachteldividenden bei der Obergesellschaft entstanden sind, im Zuge der Einkommensermittlung steuermindernd in Ansatz zu bringen. Das war bisher von der Rechtsprechung und in einem großen Teil der Äußerungen zu diesem Problem in der Literatur abgelehnt worden unter Berufung auf § 13 KStG 1961, nach dem Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, die mit steuerfreien Einkünften in Zusammenhang stehen. Die Begründung mit dieser Vorschrift ist aber nicht stichhaltig, da Schachteldividenden nach ihrem Zweck gar nicht vom § 13 KStG 1961 umfaßt werden (so auch Rose, B 1962 S. 448 (450); Riewald, DStR 1953 S. 153 (155)). Denn wäre der Abzug derartiger Kosten bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaften abzulehnen, so würden die verschachtelten Gesellschaften hinsichtlich der Schachtelbeteiligung nicht wie ein einziges Unternehmen besteuert. Das von den Autoren angestrebte Ergebnis zwingt also nicht zu der Konstruktion einer Wesensänderung der Befreiungsnorm.

zwei Arten von Schachteldividenden mit unterschiedlicher steuerlicher Behandlung gäbe: einmal die wegen der NST. nicht mehr steuerbefreiten und sodann die nicht der NST. unterliegenden Schachteldividenden wie z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen, die nach wie vor steuerfrei wären.

Der Standpunkt der beiden Autoren ist jedoch nicht haltbar. Obwohl sie anerkennen, daß der Gegenstand der NST. ein objektiver Rohertrag ist, ziehen sie daraus nicht den Schluß, daß die NST. wegen dieses Wesensunterschiedes zur KSt. trotz teilweiser Übereinstimmung der gesetzlichen Bezeichnung der beiden Steuern als eine andersgeartete neue Steuer anzusehen ist.

Durch diese zweite, besondere Steuer wird die Berechnung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, des Einkommens, aber nicht berührt. Deshalb kann auch die nur in Bezug auf die KSt. bestehende Steuerfreiheit der Schachteldividenden nicht durch die NST. verändert worden sein.

Auch der Zweck des § 9 Abs. 1 KStG 1954, die Schachteldividenden zur Vermeidung einer doppelten Körperschaftbesteuerung unter gewissen Voraussetzungen so zu belasten, als wären die Ober- und die Untergesellschaft ein einziges Unternehmen, hat durch die Nachsteuerregelung keine Veränderung erfahren.

Dieser Zweck konnte aber durch die Befreiungsnorm allein nicht mehr verwirklicht werden, nachdem durch die Ausdehnung der Tarifvergünstigung auch auf Schachtelausschüttungen die Grundlage verändert war, auf der die Gestaltung des Schp. beruhte. Ohne die Nachsteuerregelung würden nunmehr die an Schachtelgesellschaften ausgeschütteten und dort thesaurierten Dividenden geringer belastet, als wenn es sich bei den verschachtelten Gesellschaften um ein einziges Unternehmen handelte. Die KSt. beliefe sich nach dem KStG 1961 nur auf 15 %, während bei anderen Körperschaftsteuerpflichtigen die thesaurierten Gewinne dem vollen Körperschaftsteuersatz von 51 % unterliegen. Dem Ausgleich dieses nicht gerechtfertigten und dem Zweck des Schp. widersprechenden Unterschiedes dient die NST.

Durch die Einführung dieser Steuer sind also dem Schp. ohne Veränderung der bisherigen Vorschriften neue

Schachtelbestimmungen hinzugefügt worden, die die Erreichung des fortbestehenden Zwecks des Schp. auch unter den durch die Tarifspaltung geänderten Verhältnissen sichern sollen.

Zweiter Abschnitt: Der Verlustabzug.

I. Begriffsabgrenzung.

Unter dem Begriff "Verlustabzug" (VA) ist der erstmals in § 10 Ziff. 6 EStG 1938 und gegenwärtig in § 10 d EStG 1961 geregelte Abzug von Verlusten früherer Jahre aus bestimmten Einkunftsarten von dem Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres zu verstehen. Diese Bedeutung des Begriffs ist eindeutig bestimmt seit dem EStG 1955, das die Regelung der zwischenperiodischen Verlustberücksichtigung in die selbständige Vorschrift des § 10 d faßte und mit dem Begriff VA überschrieb.

Die in § 10 d EStG 1961 enthaltene Regelung wurde vorher in Literatur ¹⁾ und Rechtsprechung ²⁾ außer mit VA auch noch mit "Verlustvortrag" bezeichnet, was auf die Verwendung dieses Begriffs in der Begründung zum Einkommensteueränderungsgesetz vom 1. 2. 1938 ³⁾ zurückzuführen sein dürfte.

Unter dem steuerlichen Verlustvortrag, der nicht verwechselt werden darf mit dem handelsrechtlichen Verlustvortrag z. B. des § 132 Abs. 2 AktG, soll nunmehr nur die Regelung des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 verstanden werden. Hiernach fanden ebenfalls Verluste in den folgenden Jahren steuerliche Berücksichtigung, doch unterschied sich die Regelung vom VA in mehrfacher Hinsicht, wie im folgenden Abschnitt dargelegt wird. Bei den nach der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 geregelten Verlusten ist in entsprechender

1) Becker, S. 202.

2) BFH v. 1. 12. 1950 IV 90/50 U Slg. Bd. 55 S. 54 (58), BStBl. 1951 III S. 21 (22).

3) RGBl. 1938 I S. 99.

Weise von vortragsfähigen Verlusten im Unterschied zu den abzugsfähigen Verlusten des § 10 d EStG 1961 zu sprechen.

Vom Verlustvortrag ist begrifflich und inhaltlich scharf zu unterscheiden das eine ähnliche Regelung enthaltende "Unterbilanzprivileg" gemäß § 7 Ziff. 3 KStG 1920, § 15 Ziff. 3 KStG 1925 und § 15 prEStG 1891/1906.

Mit "Verlустаusgleich" schließlich wird der gem. § 2 Abs. 2 EStG 1961 innerhalb eines Veranlagungszeitraumes vorzunehmende Ausgleich von Verlusten einzelner Einkunftsarten mit Gewinnen oder Einnahmeüberschüssen aus anderen Einkunftsarten bezeichnet. Es handelt sich hierbei um die Berücksichtigung von Verlusten in ihrem Entstehungsjahr, während der VA eine Berücksichtigung in den Folgejahren ermöglicht.

II. Die geschichtliche Entwicklung.

- A) Die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnittseinkommen und das Unterbilanzprivileg im prEStG 1891/1906.

Bereits im prEStG 1891/1906 war der Grundgedanke des VA, die in einem Veranlagungszeitraum ausgewiesenen Verluste in folgenden Jahren steuerlich zu berücksichtigen, in zwei Gesetzesvorschriften verwirklicht:

Nach § 9 Abs. 3 prEStG 1891/1906 wurde der der ESt. unterliegende Geschäftsgewinn physischer Personen nach dem Durchschnitt der dem Steuerjahr unmittelbar vorausgegangenen drei Jahre ermittelt. Bei der Errechnung des Durchschnittsgewinns wurden Verlustjahre mit dem vollen Verlust berücksichtigt.

In der zweiten Vorschrift, in § 15 prEStG 1891/1906, war die Verlustberücksichtigung nicht ausdrücklich bestimmt, sondern ergab sich nach der Feststellung des Preuß. OVG ¹⁾ aus der Systematik der Einkommensermitt-

1) EPreuß. OVG Sts. Bd. 1 S. 288 (290).

lung bei Kapitalgesellschaften. Bei diesen wirkten sich Verlustjahre nur mit dem Betrage 0 aus, wie ein Vergleich der Abs. 3 und 6 des § 9 prEStG 1891/1906 zeigt. Doch fielen gemäß § 15 prEStG 1891/1906, nach dem steuerpflichtiges Einkommen nur die Dividenden und bestimmte Gewinnverwendungen darstellten, nicht solche Gewinnverwendungen unter den Begriff des Einkommens, die zur Wiederaufstockung des durch Verluste aufgezehrten Grundkapitals dienten. Die Verluste, soweit sie das Grundkapital gemindert hatten, konnten sich also mangels einer Befristung im sogenannten Unterbilanzprivileg des § 15 prEStG 1891/1906 in unbegrenzter Zukunft steuerlich auswirken, wenn Gewinne zu ihrer Tilgung bzw. zur Beseitigung ihrer Folgen verwendet wurden.

B) Der Verlustvortrag des EStG 1925/29.

Als die Besteuerung der juristischen Personen im KStG 1920 ihre reichsrechtliche Kodifikation erfuhr - selbständig neben der im EStG 1920 geregelten Besteuerung der natürlichen Personen - wurde das sich aus § 15 prEStG 1891/1906 ergebende Unterbilanzprivileg ohne sachliche Änderung in § 7 Ziff. 3 KStG 1920 übernommen. Nach dieser Bestimmung waren "die zur Deckung von Unterbilanzen eingestellten Beträge" vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.

Das KStG 1925 enthielt diese Regelung in § 15 Ziff. 3 in ausführlicherer Form, die aber das Grundprinzip nicht änderte.

Im EStG 1920, das die Besteuerung aufgrund des in einem einzigen Steuerabschnitt bezogenen Einkommens vornahm, fand sich kein Ersatz für die mit der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnittseinkommen aufgehobene zwischenperiodische Verlustberücksichtigung. Daran änderte sich auch nichts durch das EStG 1925, obwohl bei den Beratungen zu diesem Gesetz von Vertretern der Parteien eindringlich die Forderung nach Wiedereinführung der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnittseinkommen oder wenigstens der Anrechnung von Verlusten in Folge-

jahren gestellt wurde ¹⁾. Zur Prüfung dieser Fragen wurde die Reichsregierung in einer Entschließung des Reichstages vom 17. 12. 1927 ersucht ²⁾. Gleichzeitig wurde die Bildung einer Kommission aus Vertretern des Reichstags, der Wissenschaft und der Praxis zur Untersuchung dieser Probleme angeregt. Die daraufhin eingesetzte Kommission erstellte vier Gutachten, von denen das dritte, das die Einführung des Verlustvortrags empfahl, die größte Unterstützung in der Kommission fand. ³⁾

Diese Vorarbeiten bewirkten die Einführung des Verlustvortrags in § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29. Mit der Schaffung des Verlustvortrags wurde gem. Art. II Ziff. 1 b des Änderungsgesetzes vom 29. 6. 1929 ⁴⁾ das Unterbilanzprivileg des § 15 Ziff. 3 KStG 1925 gestrichen. Doch wurde dafür - durch Verweisung des § 15 S. 1 KStG 1925/29 auf § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29- die Gültigkeit des Verlustvortrags auch für das KStG 1925/29 bestimmt.

Nach § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 hatte der Verlustvortrag folgende Gestaltung erfahren:

Buchführende Steuerpflichtige konnten bei der Errechnung der Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten diejenigen Beträge wie Ausgaben berücksichtigen, die sie zur Beseitigung eines Verlustes aus den beiden vorangegangenen Steuerabschnitten verwendeten.

Im Vergleich zum Unterbilanzprivileg war die Minderung des Grund- oder Stammkapitals nicht mehr Voraussetzung für die Geltendmachung eines Verlustes in den Folgejahren, doch war die Anknüpfung an die Verwendung von

1) Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924, Bd. 403, Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 1229 S. 3,36.

2) RGBl. 1927 I S. 485.

3) Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei der ESt. und KSt., in Verhandlungen des Reichstags IV. Wahlperiode Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. Nr. 940 S. 150.

4) RGBl. 1923 S. 123.

Gewinnen zur Verlustbeseitigung übernommen worden. Diese Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Vorjahresverlusten wurde allerdings vom RFH ¹⁾ als gegen den Zweck der Regelung verstoßend und deshalb als rechtsunwirksam betrachtet.

- C) Die Gestaltung des Verlustabzugs seit dem EStÄndG vom 1. 2. 1938.

Nachdem im EStG 1934 der Verlustvortrag nicht mehr beibehalten wurde und somit nicht nur für Einkommensteuerpflichtige, sondern auch für Körperschaftsteuerpflichtige entfiel, wurde durch das EStÄndG vom 1. 2. 1938 ²⁾ die steuerliche Berücksichtigung von Vorjahresverlusten durch den VA in § 10 Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1938 wieder eingeführt, gem. § 6 KStG 1934 auch mit Wirkung für Körperschaftsteuerpflichtige.

Die wichtigsten Unterschiede in der Gestaltung des Verlustvortrags und des VA waren, daß die Verlustabzugsregelung die Berücksichtigung von Verlusten nicht mehr von deren Beseitigung durch spätere Gewinne abhängig machte und daß der VA in die Form einer Sonderausgabe gekleidet war, während sich der Verlustvortrag unter den Ausgaben eingeordnet fand. Weiterhin war der Kreis der Berechtigten begrenzt auf buchführende Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende, die Bücher nach den Vorschriften des HGB führen, und es waren nicht mehr Verluste aus allen Einkunftsarten berücksichtigungsfähig wie beim Verlustvortrag, sondern nur noch aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb.

Die bedeutsamsten Änderungen in der Gestaltung des VA bis zu seiner gegenwärtig geltenden Form im EStG 1961 waren einmal die Einbeziehung der Verluste aus selbständiger Arbeit in die Regelung und die Begrenzung des Kreises der Berechtigten auf Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG aufgrund

1) RFH vom 8. 8. 1930 VI A 1268/30 Slg. Bd. 27 S. 107 (112).

2) RGBI. 1938 I S. 99.

ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln ¹⁾. Sodann wurde die Abzugsfrist auf drei ²⁾ und später auf fünf Jahre ³⁾ verlängert, und die Verlustabzugsregelung erhielt eine neue Fassung in der bereits erwähnten selbständigen Vorschrift des § 10 d EStG 1955, nach der die abzugsfähigen Verluste nicht mehr als Sonderausgaben, sondern wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind.

III. Der Zweck des Verlustabzugs nach dessen geschichtlicher Entwicklung.

- A) Die dreijährige Durchschnittsbesteuerung als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Zwecks.

Der Zweck des VA ergibt sich aus seiner Funktion, als Ersatz für die nicht wieder eingeführte Besteuerung nach dem mehrjährigen Durchschnittseinkommen zu dienen und deren Wirkungen soweit wiederherzustellen, wie das mit den fiskalischen Belangen und einer rationellen Steuerverwaltung und -erhebung vereinbar ist.

Diese Funktion ist zwar nicht ausdrücklich in der Gesetzesbegründung ⁴⁾ umschrieben, vielmehr wird dort die Einführung des VA als Ausgleich für die Beseitigung der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter bezeichnet. Doch hatte der Gesetzgeber eindeutig dem Verlustvortrag des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 die Funktion übertragen, einen Ersatz für die Durchschnittsbesteuerung zu bilden.

1) EStG i. d. F. vom 10. 8. 1949, in Verordnungsblatt für die Britische Zone 1949 S. 453.

2) Art. I Ziff. 4 des Anhangs zu MRG Nr. 64 zur vorläufigen Ordnung von Steuern vom 22. 6. 1948, in Verordnungsblatt für die Britische Zone 1948 S. 174.

3) Art. 1 Ziff. 17 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 (BGBl. 1954 I S. 373).

4) Begründung zum EStÄndG vom 1. 2. 1938 RStBl. I S. 99 (101).

Das zeigen die Materialien ¹⁾ dieses Gesetzes, zu denen nach der Meinung des RFH ²⁾ auch die angeführte Denkschrift gerechnet werden darf, auf die in den Beratungen des Reichstags mehrfach Bezug genommen worden war.

Da sich der Verlustvortrag nach seiner Gestaltung als Vorläufer des VA erweist, wird auch diesem von der herrschenden Meinung ³⁾ mit Recht die Funktion jener Regelung unterstellt.

Die dreijährige Durchschnittsbesteuerung hatte ihre Wirkungen vornehmlich in zwei Richtungen entfaltet: Einmal wurde die Möglichkeit weitgehend ausgeschaltet, daß ein Einkommen besteuert wurde, das über einen längeren Zeitraum betrachtet gar nicht das wirkliche Einkommen des Steuerpflichtigen darstellte, da es durch Verlustjahre aufgezehrt war.

Zweitens wurde eine steuerliche Nivellierung schwankenden Einkommens bewirkt, was zu einer gerechteren Anwendung des progressiven Steuertarifs führte.

Beide Wirkungen entsprachen dem schon zur Zeit des prESTG 1891/1906 anerkannten steuerrechtlichen Grundsatz, daß "die drei maßgebenden Jahre als eine Einheit" ⁴⁾ anzusehen seien, und zwar sowohl bezüglich der Erfassung des Gesamteinkommens als auch hinsichtlich dessen Aufteilung auf die einzelnen Jahre zur Anwendung des Steuertarifs.

1) Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt S. 178. (Siehe S. 64 Anm. 3).

2) RFH vom 8. 8. 1930 VI A 1268/30 Slg. Bd. 27 S. 107 (110)

3) RFH vom 1. 12. 1950 IV 90/50 U Slg. Bd. 55 S. 54 (57), BStBl. 1951 III S. 21 (22); Littmann, ESt-Komm. § 10 d Anm. 1; Herrmann-Heuer, ESt-Komm. und KSt-Komm. § 10 d EStG Anm. 2; Tomföhrde, S. 55.

4) Erklärung des Regierungsvertreters in der Sitzung des Abgeordnetenhauses vom 9. 5. 1906, angeführt bei Fuisting, Komm. zum prESTG, S. 150.

- B) Die Erfassung des tatsächlichen Einkommens trotz periodischer Schwankungen als Zweck des Verlustabzugs.

Einer Wiedereinführung der früheren Durchschnittsbesteuerung standen nach dem neuen Einkommensteuerrecht des Deutschen Reiches außer fiskalischen Bedenken vor allem systematische und verwaltungstechnische Gründe entgegen, die sich aus dem Prinzip der Besteuerung nach dem bezogenen Jahreseinkommen ergaben. Verwaltungstechnisch wurden besonders angesichts der hohen Steuersätze Schwierigkeiten in der Erhebung und Beitreibung der Steuern erwartet, weil bei der Durchschnittsbesteuerung die Steuerzahlungspflicht unter Umständen erst erhebliche Zeit nach der Einkommenserzielung entstand ¹⁾.

Diese Schwierigkeiten ergaben sich jedoch nicht, wenn bei der Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit ein mehrjähriger Zeitraum mittels der Regelung des Verlustvortrags berücksichtigt wurde. Deshalb auch nahm der Gesetzgeber unter Inkaufnahme gewisser Verwaltungsmehrarbeiten und fiskalischer Ausfälle den Verlustvortrag in das EStG auf, damit wenigstens die eine Wirkung der Durchschnittsbesteuerung im neuen Einkommensteuerrecht erhalten blieb: die möglichst genaue Erfassung des wirklichen Einkommens durch Ausgleich von Verlust- und Gewinnjahren.

Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, daß diese Wirkung als Zweck des Verlustvortrags und des VA mit geringerer Vollkommenheit erzielt werden sollte als im prEStG 1891/1906. Deshalb gilt für die Ermittlung des Einkommens weiterhin der Grundsatz, daß die Jahre,

¹⁾ Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt S. 3. (Siehe S. 64 Anm. 3).

in denen der Verlust anrechenbar ist, als Einheit anzusehen sind und daß insoweit das zum steuerlichen Begriff des Einkommens notwendig gehörende Zeitelement aufgegeben ist.

Bei dieser Betrachtung dürfen allerdings wegen der Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf Verluste aus den Einkunftsarten 1 - 3 des § 2 Abs. 3 EStG 1961 die Verluste aus den übrigen Einkunftsarten nicht in Ansatz gebracht werden. Für Kapitalgesellschaften gilt der Grundsatz dagegen uneingeschränkt, da ihre sämtlichen Einkünfte gem. § 16 KStDV als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, so daß alle Verluste im Anrechnungsjahr abgezogen werden können.

Dieser ermittelte Zweck des VA, schwankendes Einkommen genau so zu erfassen, als wäre es in einem einzigen Steuerabschnitt erzielt, entspricht auch der Forderung Enno Beckers¹⁾, es müsse der Charakter der ESt. als laufende Steuer beachtet werden, deren Ziel eine richtige Erfassung des Gesamtergebnisses sei. Wenn die ESt. zwangsläufig die Einkünfte nach Zeitabschnitten besteuere, so seien diese doch stets Glieder einer Kette, und es müßten im Hinblick auf das Gesamtergebnis die Zeitabschnitte in gewissen Grenzen aufeinander abgestimmt sein.

Daß auch der Gesetzgeber sich dieser Forderung bewußt ist, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung²⁾ bei der Verlängerung der Anrechnungsfrist auf fünf Jahre. Dieser Zeitraum für den VA wurde deshalb gewählt, weil nach der Meinung des Gesetzgebers innerhalb dieser Frist erfahrungsgemäß ein völliger Ausgleich möglich ist. Es war also das Ziel der Gesetzgebung, einen völligen Ausgleich von Ver-

1) Becker, S. 75.

2) Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern, in Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode 1953, Bd. 29 Anl. zu den stenogr. Ber. Drucks. 481 S. 84.

lusten und damit eine Kongruenz zwischen dem Gesamtergebnis und der Summe der Periodenergebnisse zu erreichen.

IV. Die Verlustabzugsregelung des § 10 d EStG 1961 als Einkommensermittlungsvorschrift.

Nach der herrschenden Auffassung ¹⁾ stellt der VA eine Einkommensermittlungsvorschrift dar, da die abzugsfähigen Verluste vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen sind und somit den Gegenstand der letzten Rechenoperation bei der Ermittlung des Einkommens bilden.

Abweichend hiervon sehen Bühler ²⁾ und Paulick ³⁾ im VA eine Gewinnermittlungsbestimmung. Diese Kennzeichnung trifft zwar für den früher geltenden Verlustvortrag zu, da nach § 15 Abs. 2 EStG 1925/29 Ausgaben - hierzu zählte gemäß Abs. 1 der Vorschrift auch der Verlustvortrag - bei der Einkunftsart abzuziehen waren, mit der sie im wirtschaftlichen Zusammenhang standen. Der Verlustvortrag minderte und bestimmte also den Gewinn derjenigen Einkunftsart, die ihn verursacht hatte. Doch änderte sich diese Rechtsnatur mit der Einordnung der Verlustberücksichtigung unter die Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 EStG 1938, da nunmehr der Verlustabzug die oben beschriebene Stellung im Einkommensermittlungsverfahren einnahm. Wenn Bühler und Paulick die Verselbständigung der Verlustabzugsregelung in § 10 d EStG 1955 als Indiz für die Richtigkeit ihrer Auffassung anführen, so überschätzen sie die Bedeutung dieser neuen Fassung des Gesetzes.

1) BFH Gutachten vom 25. 1. 1951 I D 4/50 S. 55 S. 182 (190), BStBl. 1951 III S. 68 (72); Krollmann, in Felix, AAST S. 255 (259); Karsten S. 63.

2) Bühler, ESt- und KSt-Komm., München und Berlin 1956, § 10 d EStG Anm. 1.

3) Paulick, in Bühler-Paulick, ESt- und KSt-Komm., 2. Aufl. München und Berlin 1962, § 10 d EStG Anm. 1

Hiermit sollte nach der Gesetzesbegründung ¹⁾ klargestellt werden, daß der abzugsfähige Verlust keine Ausgabe darstellt wie die übrigen Sonderausgaben, sondern daß er ein Verrechnungsposten ist, der allenfalls in seiner Entstehung auf Ausgaben zurückgeführt werden kann.

Auch aus der unveränderten systematischen Stellung des VA unter den Sonderausgabenvorschriften der §§ 10 - 10 d EStG 1961 wird ersichtlich, daß durch die Verselbständigung der Vorschrift ihre Aufgabe bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage und damit ihre Rechtsnatur als Einkommensermittlungsvorschrift nicht berührt wurden.

1) Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode 1953, Anl. zu den stenogr. Ber. Bd. 29 Drucks. 481 S. 84.

Zweiter Hauptteil: Die Minderung abzugsfähiger Verluste
=====

durch Schachteldividenden.
=====

Erster Abschnitt: Klärung und Abgrenzung der Problematik.

Bei der Ermittlung eines positiven steuerpflichtigen Einkommens bleiben die Schachteldividenden infolge des Schp. unbestritten außer Betracht.

Dagegen stellt die Behandlung der Schachtelgewinne ein in Literatur und Rechtsprechung zum Teil heftig erörtertes Problem dar, wenn im Jahr des Dividendenzuflusses ein abzugsfähiger Verlust entsteht, sei es gerade durch die Ausscheidung der Schachtelgewinne bei der Einkommensermittlung, sei es unabhängig davon.

Während nach einer Meinung die Steuerbefreiung der Schachteldividenden zu deren Außerachtlassung bei der Ermittlung des Einkommens auch in Verlustjahren zu führen hat, soll nach einer gegenteiligen Auffassung die Anwendung des Schp. nicht die Entstehung oder Erhöhung eines abzugsfähigen Verlustes bewirken können.

Der Meinungsstreit ist von erheblicher praktischer Bedeutung, weil sich nach der zweiten Meinung ein VA errechnet, der um die bei der Einkommensermittlung nicht ausgeschiedenen Schachteldividenden niedriger ist als bei einer Berechnung nach der ersten Auffassung. Das hat ein entsprechend höheres Einkommen und eine höhere Steuerlast im Anrechnungsjahr zur Folge.

Ein zweites Problem ergibt sich für die Auffassung, die eine Ausscheidung der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung in Verlustjahren ablehnt, wenn im Zuflußjahr der Schachtelgewinne zwar positive Einkünfte vorhanden sind, denen aber abzugsfähige Verluste aus Vorjahren gegenüberstehen. Gegenstand des Meinungsstreites ist hier die Frage, ob die Wirksamkeit des Schp. auch durch Vorjahresverluste aufgehoben werden soll oder ob diese ausschließlich mit den steuerpflichtigen Einkünften zu verrechnen sind. Sofern bei diesem letzten Verfahren die Vorjahresverluste die steuerpflichtigen Einkünfte übersteigen und sich daraus ein neuer, in den Folgejahren

abzugsfähiger Verlust ergibt, ist das gleiche Problem gegeben wie bei der Entstehung eines Verlustes im Zuflußjahr. Es wäre dann wieder streitig, ob eine Ausscheidung der Schachteldividenden bei der Ermittlung dieses neuen abzugsfähigen Verlustes in Frage kommt.

Die Erörterung des zweiten Problems erfolgt mittels der Ausdrucksweise, daß Schachteldividenden den abzugsfähigen Verlust der Vorjahre "mindern, ausgleichen" ¹⁾, was bedeuten soll, daß auf rechnerischem Wege in Höhe der Schachtelgewinne die Unwirksamkeit des VA herbeigeführt wird. Beim ersten Problem wird dagegen zwar auch überwiegend von der Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden gesprochen ²⁾, außerdem aber auch die Wendung gebraucht, die Anwendung des Schp. dürfe nicht zur Begründung oder Erhöhung eines abzugsfähigen Verlustes führen ³⁾.

Die letzte Ausdrucksweise bezieht sich auf den Vorgang der steuerlichen Verlustermittlung, die ihren Ausgang nimmt beim handelsrechtlichen Ergebnis, in dem sich die Schachteldividenden gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd ausgewirkt haben. Zur Aufstellung der Steuerbilanz müssen die Schachteldividenden durch Anwendung des Schp. aus dem Ergebnis herausgenommen werden, was eine Verlustbegründung bzw. -erhöhung zur Folge hätte. Dagegen wird aber in der letzten Ausdrucksweise argumentiert. Der gleiche Sinn soll wohl der Formulierung zu Grunde liegen: "Sie (die Schachteldividenden) begründen aber keinen abzugsfähigen Verlust" ⁴⁾. Diese Wendung der Finanzverwaltung - nicht auch des RFH und BFH, wie Bartholdy ⁵⁾ meint - muß aber als unrichtig und verwirrend abgelehnt werden. Denn ein Verlust kann sich in keinem Fall durch die Schachteldividenden selbst ergeben,

1) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (170), BStBl. 1951 III S. 63 (64); BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

2) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Bd. 55 S. 166 (168), BStBl. III. S. 63 (64); BFH vom 15. 11. 1960 (siehe Anm. 1); Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (411); Rose, FR 1959 S. 222 (227).

3) Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215; Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515; Kennerknecht, DStBl. 1938 S. 435 (436).

4) KStR Abschn. 30 Abs. 2 S. 2.

5) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409.

sondern nur durch deren Ausscheidung bei der Einkommensermittlung, durch die Anwendung des Schachtelprivilegs also.

Wenn in Verlustjahren von der Minderung abzugsfähiger Verluste statt von der Unzulässigkeit der Anwendung des Schp. gesprochen wird, so ist damit dasselbe Problem gemeint. Das wird von Rosendorff-Herrmann ¹⁾ verkannt, wenn sie die Minderung eines Verlustabzugs ablehnen und damit dem RFH ²⁾ nicht zu widersprechen meinen, der die Anwendung des Schp. nicht zu einem abzugsfähigen Verlust führen lassen will. Dieser Irrtum unterstreicht die Notwendigkeit, die der jeweiligen Ausdrucksweise zu Grunde liegende Vorstellung zu ergründen, statt am bloßen Wortlaut zu haften.

Nach der Wendung "Minderung abzugsfähiger Verluste" setzt die Aufhebung der Steuerfreiheit der Schachteldividenden in einem späteren Stadium der Ergebnisermittlung an als nach der Formulierung "die Anwendung des Schp. kann nicht zum VA führen". Während nach dieser Ausdrucksweise in Höhe der Schachtelgewinne gar nicht erst ein negatives steuerliches Ergebnis entstehen kann, will jene die Befreiung durch eine Kürzung des Verlustabzugs aufheben, nachdem zuvor die Schachteldividenden bei der Aufstellung der Steuerbilanz aus dem handelsrechtlichen Ergebnis ausgeschieden wurden und dadurch den steuerlichen Verlust begründet oder erhöht hatten. Das Resultat ist in beiden Fällen das gleiche: die Unwirksamkeit der Steuerfreiheit der Schachteldividenden.

Die Formulierung "Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden" ist im Sprachgebrauch vorherrschend geworden, was darauf zurückzuführen sein mag, daß das ihr zu Grunde liegende Verfahren der Ausscheidung der Schachtelerträge eher den praktischen Bedürfnissen entspricht. Denn bei der Erstellung der Steuerbilanz wird

1) Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. S. 640.

2) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862.

in der Regel aus Gründen einer rationellen Arbeitsweise so verfahren, daß zunächst alle Korrekturen der Handelsbilanz aufgrund von Steuervorschriften vorgenommen werden und erst danach, nicht nach jeder Einzelkorrektur, das steuerliche Ergebnis und damit auch ein evtl. Verlust errechnet wird. Im Anschluß an diese Feststellung des Ergebnisses könnte dann erst die Ausscheidung der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung rückgängig gemacht werden durch eine entsprechende "Minderung des abzugsfähigen Verlustes".

Die zwei aufgezeigten Probleme der Behandlung der Schachtelgewinne bei Vorliegen eines abzugsfähigen Verlustes sind scharf zu unterscheiden von der Problematik, die sich aus dem Verhältnis anderer steuerfreier Einkünfte zum innerperiodischen Verlustausgleich ergibt. So wird in der höchstrichterlichen Rechtsprechung ¹⁾ die Auffassung vertreten, daß in Höhe steuerfreier Sanierungs- und Veräußerungsgewinne kein Ausgleich von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb mit anderen Einkünften erfolgen dürfe.

Im Zusammenhang mit Schachteldividenden als steuerfreien Einkünften kann sich dieses Problem nicht ergeben, weil bei den Schachtelgesellschaften ein Verlustausgleich nicht in Frage kommt. Denn Kapitalgesellschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und gewerbliche Betriebe inländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts können nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, wie oben ²⁾ dargelegt ist. Bei Einkünften aus nur einer Einkunftsart kann aber ein Verlustausgleich naturgemäß nicht erfolgen. Bei beschränkt steuerpflichtigen Gebietskörperschaften als Schachtelgesellschaften kommt ein Verlustausgleich schon deshalb nicht in Betracht, weil er gem. § 6 KStG 1961,

1) RFH vom 21. 10. 1931 VI A 968/31 Slg. Bd. 29 S. 315 (318), RStBl. 1932 S. 160 (161 Sp. 2); BFH vom 28. 7. 1961 VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (467), BStBl. 1961 III S. 436 (437); BFH vom 15. 9. 1961 VI 231/60 U Slg. Bd. 73 S. 685 (687), BStBl. 1961 III S. 516 (Sp. 2).

2) Siehe S. 39.

§ 15 KStDV, § 50 Abs. 2 EStG 1961 für beschränkt Steuerpflichtige mit steuerabzugspflichtigen Einkünften für unzulässig erklärt ist.¹⁾

Zweiter Abschnitt: Die Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden im Entstehungsjahr des Verlustes.

I. Die Standpunkte zum Problem in der Rechtsprechung und im Schrifttum.

A) Die Rechtsprechung der Steuergerichte.

1.) Der RFH.

In der ersten höchstrichterlichen Entscheidung zum Problem der Minderung vortragsfähiger Verluste durch Schachteldividenden hat der RFH im Urteil vom 29. 9. 1931²⁾ den Standpunkt eingenommen, daß die Anwendung des Schp. nicht zu einem steuerlichen Verlustvortrag führen könne.

Das Gericht lehnt es ab, seine Auffassung darauf zu gründen, daß § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 unter den bei der Verlustermittlung anwendbaren körperschaftsteuerlichen Vorschriften die Schachtelbestimmung des § 11 Ziff. 3 KStG 1925/29 nicht mit aufzählt. Da dies auf einem Versehen des Gesetzgebers beruhen könne, sei die Streitfrage nur aus dem Sinn und Zweck des Schp. und des Verlustvortrags zu entscheiden.

Nach dem Zweck des Schp., der in der Vermeidung einer doppelten Erfassung derselben Einkünfte durch die KSt. zu sehen sei, brauchten die Schachteldividenden bei der Ermittlung des Verlustvortrags nicht steuerfrei gestellt zu werden, da sie bei negativen Einkünften ohnehin nicht besteuert würden. Das Schp. solle nach seinem Zweck die Schachteldividenden nur bei positivem Einkommen von der Steuerpflicht befreien. Eine Freistellung auch in Verlustjahren

1) Krollmann, ESt-Komm. § 2 Anm. 45; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 2 EStG Anm. 39.

2) I A 104/31 RStErl. 1931 S. 862 - 863.

würde eine Steuerbefreiung anderer Einkünfte folgender Jahre statt der Schachteldividenden bewirken und eine zeitliche Fortwirkung des Schp. über das Zuflußjahr hinaus bedeuten, woran bei Einführung dieses Rechtsinstituts nicht gedacht sein könne.

Es sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht Zweck des Verlustvortrags, die Ergebnisse mehrerer Steuerabschnitte so zu ermitteln, als wenn es sich um einen einzigen Steuerabschnitt handele. Ein solcher Gedanke möge im Gesetzgebungsverfahren angeklungen sein, klar ausgesprochen sei er aber nicht und habe auch im Gesetz keinen eindeutigen Ausdruck gefunden.

Daß die Befreiung der Schachteldividenden nicht einen Verlustvortrag ergeben oder erhöhen könne, gehe auch aus der gesetzlichen Verweisung des § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 über § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 auf die Verlustausgleichsregelung des § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 hervor. Mit der Anwendbarkeit des Grundgedankens dieser Norm im KStR habe der Gesetzgeber anordnen wollen, daß nur ein solcher Verlustvortrag steuerlich anzuerkennen sei, der sich nach Zusammenrechnung aller Einkünfte, auch der steuerfreien Schachteldividenden, ergebe.

2.) Der BFH.

Der I. Senat des BFH schließt sich im Urteil ¹⁾ vom 16. 1. 1951 der Auffassung des RFH zur Frage der Verlustminderung durch Schachteldividenden an. Er zieht Parallelen zur Behandlung von Sanierungsgewinnen und steuerfreien Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln bei der Ermittlung eines VA und stellt sodann die These auf, daß steuerfreie Einnahmen in der Regel entstandene Verluste mindern.

Das Ergebnis der Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden wird weiterhin aus dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 1 KStG begründet. Mit der Wendung "außer Ansatz bleiben" sei ausgesprochen, daß die Schachteldividenden zu keiner Steuererhöhung im Jahr ihrer Bilanzierung bei der Ooergesellschaft beitragen dürften.

1) BFH I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 - 170, BStBl. 1951 III S. 63 - 65.

Nachdem der I. Senat in einem Urteil zur Behandlung steuerfreier Zinsen vom 28. 7. 1959 ¹⁾ auf seine Entscheidung vom 16. 1. 1951 verwiesen und damit bekundet hatte, daß er seine dort geäußerte Auffassung nach wie vor als zutreffend betrachte, legte er in dem S-Urteil vom 15. 11. 1960 ²⁾ ausführlich dar, daß an der bisherigen Rechtsprechung zum Problem der Verlustminderung durch Schachteldividenden festzuhalten sei.

Diese Behandlung der Schachtelgewinne sei folgerichtig, wenn man gem. der in § 9 Abs. 1 KStG verwendeten Formulierung "außer Ansatz bleiben" die Schachtelerträge nur bei positivem Einkommen als steuerfrei ansehe. Man müsse anerkennen, daß die Richtigkeit dieser Ansicht "zweifelhaft" sei. Der Senat halte sie aber für möglich und sehe sich deshalb nur dann in der Lage, die bisherige Rechtsprechung aufzugeben, wenn sich deren wirtschaftliche Grundlagen ändern würden, was bisher nicht geschehen sei. Es komme hinzu, daß der Gesetzgeber bei der Umgestaltung des § 9 Abs. 1 KStG 1954 im Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 ³⁾ nicht seine Mißbilligung der bisherigen Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht habe. Daraus müsse gefolgert werden, daß das Schp. so, wie es die jahrzehntelange Rechtsprechung aufgefaßt habe, in den Willen des Gesetzgebers aufgenommen sei.

Der Senat lehnt sodann noch einen Vergleich mit der Behandlung steuerfreier Zinsen ab, da deren Befreiung im Gesetz bestimmter ausgesprochen werde.

Im Urteil vom 25. 9. 1962 ⁴⁾ hat der I. Senat seine Auffassung durch Hinweis auf die Entscheidung vom 15. 11. 1960 noch einmal bekundet, ohne weitergehende Begründungen zu geben.

1) BFH I 41/58 S Stg. Bd. 69 S. 275 (277), BStBl. 1959 III S. 366.

2) BFH I 189/59 S Stg. Bd. 72 S. 210 - 216, BStBl. 1961 III S. 80 - 81.

3) BGBI. 1954 I S. 373.

4) BFH I 286/61 U Stg. Bd. 75 S. 686 (687), BStBl. 1962 III S. 517.

Auf die beiden maßgebenden Urteile des I. Senats des BFH vom 16. 1. 1951 und vom 15. 11. 1960 sowie auf das RFH-Urteil vom 29. 9. 1931 wird vom VI. Senat im Urteil vom 28. 7. 1961 Bezug genommen ¹⁾. In dieser Entscheidung, die die Behandlung steuerfreier Veräußerungsgewinne betrifft, werden die Urteile des RFH und des I. Senats des BFH zum Problem der Schachtelgewinne in Verlustlagen als Parallelentscheidungen gebilligt ²⁾.

3.) Die Finanzgerichte.

In der Finanzgerichtsrechtsprechung wird in je zwei Urteilen der Finanzgerichte Münster ³⁾, München ⁴⁾ und Kassel ⁵⁾ die Auffassung des BFH über die verlustmindernde Wirkung der Schachteldividenden anerkannt. Dabei wird in drei Urteilen ⁶⁾ zu anderen Problemen nur vergleichend die Rechtsprechung des BFH zur Behandlung der Schachtelgewinne in Verlustlagen angeführt, während zwei zu Nachsteuerproblemen ergangene Entscheidungen ⁷⁾ auf dem Ergebnis der Verlustminderung durch Schachteldividenden aufbauen. Nur im Urteil des Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 ist die Frage der Behandlung der Schachtelerträge in Verlustjahren der eigentliche Gegenstand des Rechtsstreites. Das Hess. FG Kassel führt eine Begründung des Ergebnisses aus dem Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachlicher Befreiungsvorschrift neu in die Erörterung ein und setzt sich außerdem mit Schrifttumsmeinungen auseinander. Im übrigen werden in

1) BFH VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (467), BStBl. 1961 III S. 436 (437).

2) In dem nach Abschluß dieser Untersuchung veröffentlichten Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 hat sich die Rechtsprechung des BFH gewandelt: Der I. Senat vertritt in dieser Entscheidung die Ansicht, daß Schachtelgewinne Verluste der Obergesellschaften nicht mindern und daß § 9 Abs. 1 KStG als sachliche Befreiungsvorschrift im Falle eines Verlustes der Obergesellschaften über den VA auch spätere Veranlagungszeiträume berührt.

3) FG Münster vom 29. 10. 1957 I b 9/57 EFG 1958 S. 59, 60; vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506, 507.

4) FG München vom 29. 11. 1957 III 154 - 155/57 EFG 1958 S. 166, 167; vom 9. 2. 1960 I 316/59 EFG 1960 S. 271, 272.

5) Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215, 216; vom 6. 7. 1961 V 1044/57 EFG 1962 S. 163, 164.

6) FG Münster vom 29. 10. 1957; FG München vom 29. 11. 1957; Hess. FG Kassel vom 6. 7. 1961.

7) FG München vom 9. 2. 1960; FG Münster vom 27. 7. 1961.

den Finanzgerichtsurteilen - mit Ausnahme des Urteils des FG München vom 9. 2. 1960 - nur bereits vom BFH verwendete Argumente wiederholt. In diesem Urteil des FG München ist erstmals in der Rechtsprechung die Begründung enthalten, die Verlustminderung durch Schachteldividenden solle entsprechend dem Zweck der Vergünstigung verhindern, daß diese über das Zuflußjahr hinaus in die folgenden Jahre verlagert werde und somit unter Umständen zu einer doppelten Begünstigung der Schachtelgewinne führe.

B) Das Schrifttum.

Im Unterschied zur einheitlichen Auffassung der Rechtsprechung werden im Schrifttum gegensätzliche Standpunkte zum Problem vertreten.

Die Autoren, die die Verlustminderung durch Schachteldividenden anerkennen, billigen dieses Ergebnis der Rechtsprechung zum größten Teil entweder ohne Begründung oder - wie auch die Finanzverwaltung ¹⁾ - im wesentlichen unter Verwendung der Argumente der Steuergerichte ²⁾. Nur bei Felix und Bergmann finden sich neue Gedanken. Bergmann ³⁾ hält das Schp. in Verlustlagen deshalb für unwirksam, weil seiner Meinung nach die in § 9 Abs. 1 KStG 1961 enthaltene Formulierung "Gewinnanteile" auf eine Befreiung der Schachtelerträge nur bei positiven Ergebnissen hinweist.

1) KStR Abschn. 30 Abs. 2.

2) Kennerknecht-PiBel, S. 73; Glaser, S. 76, 77; Mirre, StuW 1932 I Sp. 118 (124 - 126); Kennerknecht, DStBl. 1938 S. 435 (437); Siara, StIK 4440 III S. 6; Hartung, S. 70, Resch, StuW 1953 Sp. 381 (386); Verf. unbek., B 1953 S. 853 (854); Grieger, BB 1954 S. 187 (191); derselbe: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 34; Suhr, NWB Fach 3 S. 1607 (1608); Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (4); Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190); Weissenborn, Schütz, RWP 14 Steuer-R (D) KSt II B 29; Botzum, S. 59; Janda, S. 24; Boettcher, Ruth, S. 100; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, S. 39; Birkholz, RWP 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461, 59); Blencke, FR 1962 S. 54 (55); Brönnner, S. 194; Grass, in Hartmann-Boettcher, Est-Komm. § 10 d Anm. 8 e; Littmann, Est-Komm. § 10 d Anm. 20; Paulick, in Bühler-Paulick, Est- und KSt-Komm. § 10 d EstG Anm. 6.

3) B 1959 S. 1355.

Felix ¹⁾ erkennt das Ergebnis an, weil er in den Schachtelgewinnen normale, im Erfolg der Obergesellschaft aufgehende Einkünfte sieht, für die die Untergesellschaft gewissermaßen Vorauszahlungen geleistet hat.

Die Vertreter der gegenteiligen Auffassung, nach der das Schp. auch in Verlustlagen wirksam ist, versuchen ebenso wie die Steuergerichte aus dem Wortlaut, Wesen und Zweck der Schachtelbestimmungen und der Verlustabzugsregelung die Argumente der Rechtsprechung zu widerlegen und ihre eigene Ansicht zu begründen ²⁾. Zwei Autoren sprechen sich ohne nähere Begründung gegen die Auffassung der Steuergerichte aus ³⁾.

C) Gliederung der Argumente des Schrifttums und der Rechtsprechung.

Die von den Steuergerichten und im Schrifttum verwendeten Argumente, die zur Begründung der jeweiligen Standpunkte im Streit der Meinungen zur Frage der Verlustminderung

1) RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437, 56; 438, 64).

2) Evers, Ergänzungsband S. 148, 149; Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. S. 640, 647; Peters, J.F.H., DStBl. 1939 S. 625, 626; Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515 - 520; Krollmann, in Felix, AAST S. 255 (267); derselbe, KSt-Komm. § 9 Anm. 61; Karsten, S. 171; Rose, FR 1959 S. 222 - 227; derselbe, FR 1961 S. 178 - 180; Hoffmann, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 28. 7. 1959 (I) S. 2; derselbe, FR 1961 S. 184, 185; Herbert, Das Steuerrecht der Unternehmung, Heft 64 S. 8; Verf. unbek. (Dr. G.), BB 1959 S. 910; Weisensee, FR 1960 S. 465 - 469; Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 - 416; Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (II) S. 1 - 3; Verf. unbek. (-le-), B 1962 S. 319; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 10 d EStG Anm. 12, 25, (anders jedoch in § 9 KStG (Anm. 17 a)).

3) Verf. unbek., B 1956 S. 927 (928); Bühler, in Bühler-Paulick, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 8.

durch Schachteldividenden herangezogen werden, können in drei verschiedene Gruppen unterteilt werden.

Während die erste Gruppe solche Begründungen umfaßt, die sich auf das Schp., insbesondere dessen Ausgestaltung, Auswirkungen und Zweck beziehen, betreffen die Argumente der zweiten Gruppe das Rechtsinstitut des VA bzw. des Verlustvortrags. Die Vergleiche zur Behandlung anderer steuerfreier Einkünfte in Verlustlagen bilden schließlich die dritte Gruppe. Im Folgenden sollen die Argumente nach dieser Ordnung und in der vorstehenden Reihenfolge untersucht und erörtert werden.

II. Die auf das Schachtelprivileg bezogenen Argumente.

- A) Die auf das Zuflußjahr der Schachteldividenden beschränkte Geltung des Schachtelprivilegs als Zentralargument.

Das zentrale Argument der ersten Gruppe bildet die These, daß sich die Steuerfreiheit der Schachteldividenden nur im Jahr ihres Zuflusses bzw. ihrer Bilanzierung auswirken dürfe ¹⁾. Nur in diesem Jahr könne sich durch Anwendung des Schp. eine Verringerung der zu entrichtenden KSt. ergeben ²⁾. Dieser erstmals vom BFH so klar formulierte Grundsatz klingt schon im ersten Urteil zum Problem der Verlustminderung durch Schachteldividenden an, wenn der RFH ³⁾ feststellt, daß die Körperschaftsteuerfreiheit der Schachteldividenden auch erreicht sei, sofern sich das Schp. im Verlustvortrag nicht auswirke. Doch kann schon dieser Formulierung entnommen werden, daß der RFH das Schp. nur für die Körperschaftsteuerpflicht im Zuflußjahr bedeutsam hält. Außerdem geht noch aus einem in dem

1) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S. Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

2) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U. Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1951 III S. 63 (S. 64 Sp. 2).

3) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2).

Urteil gebildeten Beispiel hervor, daß mit "steuerfrei" nur die Befreiung von der KSt. im Zuflußjahr gemeint sein kann und daß somit die Ausführungen des RFH inhaltlich mit den schärfer formulierten Thesen in den zwei Urteilen des BFH übereinstimmen.

Aus diesem Argument von der Auswirkung der Steuerbefreiung ausschließlich im Zuflußjahr der Schachtelgewinne wird die Auffassung von der Gestaltung des Schp. ersichtlich, daß die Schachteldividenden nur in Höhe positiven Einkommens im Zuflußjahr befreit sind, oder mit anderen Worten: daß die durch § 9 Abs. 1 KStG 1961 gewährte sachliche Steuerbefreiung sich nur auf positives Einkommen erstreckt, auf positives Einkommen begrenzt ist. Denn eine Beschränkung der Auswirkung auf die im Zuflußjahr entstehende Steuerschuld ist nur möglich durch eine Befreiung ausschließlich positiven Einkommens.

Während in der höchstrichterlichen Rechtsprechung diese Auffassung von der Gestaltung des Schp. nicht ausdrücklich ausgesprochen wird, ist sie in dem Urteil des Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 ¹⁾ besonders betont. Nach den Ausführungen des Gerichts findet das Schp. nur dort Anwendung, wo positives Einkommen in Erscheinung tritt, da bei negativen Einkünften die Anwendung "ins Leere zielen" würde. Daß aber ebenfalls der RFH sich dessen bewußt war, daß sich seine Ausführungen auf diese Gestaltung des Schp. gründeten, läßt sich den Entscheidungsgründen des obengenannten Urteils entnehmen. Das Gericht bildete darin ein Beispiel, in dem die Schachtelerträge den steuerpflichtigen Gewinn überstiegen, und führte dazu aus ²⁾, daß in Verlustjahren die Schachteldividenden in Höhe des Verlustes ohnehin steuerfrei seien und daß der überschießende Betrag - das positive Einkommen also - befreit sei "infolge des Schp.".

Die somit bewiesene inhaltliche Übereinstimmung der in

1) V 1383/59 EFG 1961 S. 215.

2) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2).

der Rechtsprechung verwendeten Formulierungen "Begrenzung der sachlichen Steuerbefreiung auf positives Einkommen" und "Wirksamkeit des Schp. nur im Zuflußjahr" wird in der Literatur nicht immer klar erkannt, wie besonders die Ausführungen Bergmanns ¹⁾ erkennen lassen. Dieser Autor stimmt dem Ergebnis der Rechtsprechung, der Verlustminderung durch Schachteldividenden, zu, meint sich aber in der Begründung des Ergebnisses im Gegensatz zum BFH zu befinden. Er lehnt dessen Argument ab, daß das Schp. nur im Zuflußjahr wirksam sein könne, und begründet selbst die Verlustminderung durch Schachteldividenden damit, daß das Schp. in Verlustjahren gar nicht zur Anwendung gelangen könne, sondern stets positives Einkommen voraussetze. Damit verkennt er die Übereinstimmung seiner eigenen, nur anders formulierten Auffassung mit der der Steuergerichte.

Das Zentralargument bildet, wie besonders Rose ²⁾ hervorhebt, unter den auf das Schp. bezogenen Argumenten den Angelpunkt des Streites um die Verlustminderung durch Schachteldividenden. Es wird in der Literatur ³⁾ mit der Gegenbehauptung bekämpft, daß das Schp. nicht nur für positives, sondern auch für negatives Einkommen gelte und damit die Schachtelgewinne völlig steuerfrei stelle, unabhängig von der zeitlichen Auswirkung auf die Höhe der Steuerschuld.

Wenn diese Ansicht in der neueren Literatur auch weit verbreitet ist, so kann man doch einen - auch vom BFH ⁴⁾ angenommenen - Streit der Meinungen nicht leugnen, wie

1) B 1959 S. 1355.

2) FR 1961 S. 178 (179 Sp. 1).

3) Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515 (518); Karsten, S. 172; Rose, FR 1959 S. 222 (225); derselbe, FR 1961 S. 178 (179); Weisensee, FR 1960 S. 465 (469); Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (413); Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 1.

4) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

es bei Rose ¹⁾ geschieht. Denn außer der Finanzverwaltung ²⁾ stützen sich noch gewichtige Stimmen im Schrifttum ³⁾ auf das Zentralargument, wenn auch zum Teil mit anderer Begründung als die Rechtsprechung.

Die übrigen in Rechtsprechung und Literatur verwendeten Streitargumente dienen - soweit sie das Schp. betreffen - entweder der Begründung bzw. der Widerlegung des Zentralarguments selbst oder dem Beweis der Folgerichtigkeit des aus dem Zentralargument abgeleiteten Ergebnisses der Verlustminderung durch Schachteldividenden.

B) Die Folgerung der Verlustminderung durch Schachteldividenden aus dem Zentralargument.

Zum Beweis der Folgerichtigkeit des aus dem Zentralargument abgeleiteten Ergebnisses wird in den Entscheidungen der Steuergerichte und in der Literatur die zweifache Begründung gegeben, daß die Verlustminderung durch Schachteldividenden einmal deshalb anzuerkennen sei, weil anderenfalls eine doppelte Begünstigung der Schachtelgewinne eintrete ⁴⁾, zum anderen aber auch wegen der sich sonst ergebenden zeitlichen Fortwirkung des Schp. über das Zuflußjahr hinaus ⁵⁾. Beide Wirkungen seien mit der sich aus dem Sinn ergebenden Gestaltung des Schp. nicht zu vereinbaren.

Das erste Argument, die Verlustminderung durch Schachteldividenden vermeide deren doppelte Begünstigung, ist wörtlich genommen nicht stichhaltig. Denn soweit die

1) FR 1961 S. 178 (179, Sp. 1).

2) KStR Abschn. 30 Abs. 2.

3) Siara, StIK 4440 III S. 6, 7; Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190); Thiel: Der neue Körperschaftsteuertarif, S. 36; Bergmann, B 1959 S. 1355; Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KStII B 2/60 (437, 56); Birkholz, RWP 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461, 58); Paulick, in Bühler-Paulick, Est- und KSt-Komm. § 10 d EstG Anm. 6.

4) FG München vom 9. 2. 1960 I 318/59 EFG 1960 S. 271 (272); Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215 (216 Sp. 1).

5) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2); Grieger, DStZ (A) 1952 S. 385 (388 Sp. 2).

Schachteldividenden kein positives Einkommen begründen, ergibt sich nach der Prämisse, dem Zentralargument, die Steuerfreiheit nicht aus einer Begünstigung, sondern einfach aus der Tatsache fehlenden Einkommens als Grundlage der Steuerpflicht. Es bedeutete deshalb nur eine erste Begünstigung der Schachtelgewinne, wenn durch die Wirksamkeit des Schp. auch in Verlustjahren ein abzugsfähiger Verlust um die Schachteldividenden erhöht und dadurch das steuerpflichtige Einkommen des Anrechnungsjahres im Ausmaß der Verlustabzugserhöhung verringert würde. Aber auch dieses Ergebnis einer ersten Begünstigung würde vom Schp. in seiner von der Rechtsprechung angenommenen Gestaltung nicht gedeckt, da in dem Fall die Befreiung durch das Schp. auch negatives Einkommen des Zuflußjahres betroffen hätte.

Wenn das erste Argument dies besagen sollte, wenn also mit "doppelt" gemeint wäre "über den Befreiungsumfang hinausgehend", dann wäre das Argument zutreffend. Es würde ebenso die Folgerichtigkeit des Ergebnisses beweisen wie das zweite Argument. Denn eine Einkommensminderung im Anrechnungsjahr stellt eben eine Auswirkung des Schp. über das Zuflußjahr hinaus dar.

Dagegen kann auch nicht der von Bartholdy und Rose erhobene Einwand ¹⁾ durchgreifen, daß sich diese zeitliche Wirkung des Schachtelprivilegs ausschließlich aus dem Rechtsinstitut des VA ergebe. Denn es können zwar diese Wirkungen nicht ohne den VA eintreten, doch bedarf es zuvor eines um die Schachteldividenden erhöhten VA, der sich nur aus dem Schp. ergeben kann. Das Schp. wäre dadurch mitursächlich für die Wirkungen, die mit einem um die Schachteldividenden erhöhten VA verbunden sind und die sich mit dem Zentralargument nicht vereinbaren lassen.

Man muß deshalb der Feststellung des BFH ²⁾ beipflichten,

1) Bartholdy, Stuw 1960 Sp. 409 (414); Rose, FR 1959 S. 222 (225).

2) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

die Verlustminderung durch Schachteldividenden ergebe sich folgerichtig aus der Auffassung, daß der Umfang der sachlichen Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 auf positives Einkommen im Zuflußjahr begrenzt sei.

Eine Kritik der Verlustminderung durch Schachteldividenden kann daher nur ansetzen beim Ausgangspunkt für die Ableitung dieses Ergebnisses: beim Zentralargument.

C) Kritik des Zentralarguments.

1.) Die Begründung aus dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 1 KStG 1961.

a) Die Wendung "außer Ansatz".

Von den drei höchstrichterlichen Urteilen, die die Verlustminderung durch Schachteldividenden aussprechen und ihre Entscheidung mit dem Zentralargument begründen, wird dieses Argument nur durch das BFH-Urteil vom 16. 1. 1951 ausdrücklich aus dem Gesetzestext hergeleitet, und zwar aus der Formulierung des § 9 Abs. 1 S. 1 KStG "außer Ansatz bleiben". Mit dieser Wendung sei ausgesprochen, daß die Schachtelerträge zu keiner Steuererhöhung im Zuflußjahr beitragen dürften ¹⁾.

Die Formulierung "außer Ansatz" ist in den beiden anderen Urteilen wohl auch Gegenstand der Erörterung, doch wird hieraus nicht das Zentralargument gefolgert.

So führt der RFH in seinem Urteil ²⁾ aus, es sei ein Gegenstande, unter "außer Ansatz" die völlige Außerachtlassung der Schachteldividenden zu verstehen, selbst wenn sich ein steuerbilanzmäßiger Verlust ergebe. Doch sei dieses eine Frage der Auslegung, die wegen der Unanwendbarkeit der Schachtelbestimmung nicht in Betracht gezogen werden könne. Immerhin weist der RFH diese Interpretation

1) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1951 III S. 63 (64 Sp. 2).

2) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2).

nicht als unzutreffend zurück, sondern erkennt sie als erörterungswerten Auslegungsbeitrag an.

Im dritten Urteil ¹⁾ zur Streitfrage wird eingeräumt, daß sich gewichtige Einwendungen gegen die bisherige Auslegung des Schp., insbesondere der Worte "bleiben außer Ansatz" erheben lassen. Der Senat hält aber, ohne auf den Streit der Meinungen einzugehen, diese Auslegung des Gesetzes - also auch die wörtliche Interpretation - für möglich und weicht deshalb wegen des Grundsatzes der Stetigkeit der Rechtsprechung nicht von der alten Auslegung ab. Diese sieht er jedoch nicht als zwingendes Ergebnis der Textinterpretation an.

In einer weiteren Entscheidung, dem Urteil V 1389/59 des Hess. FG Kassel ²⁾, das sich ebenfalls auf das Zentralargument stützt, wird dieses zwar nicht unmittelbar aus der Formulierung "außer Ansatz" hergeleitet, doch lehnt das FG als mit dem Wortsinn der Wendung unvereinbar die Gegenmeinung ab, daß die Schachteldividenden als nicht zugeflossen behandelt werden müßten. Auf dem Umweg über die Ablehnung der Gegenmeinung wird hier aber doch wohl indirekt der eigene Standpunkt aus dem Gesetzestext begründet.

Auch die Gegenmeinung wird in der Literatur von mehreren Autoren ³⁾ u. a. mit derselben Gesetzesformulierung begründet, mit der sie vom Hess. FG Kassel bekämpft wird und aus der der BFH im Urteil vom 16. 1. 1951 das Zentralargument herleitete. Es wird behauptet, "außer Ansatz" bedeute, daß Schachteldividenden als nicht vereinnahmt gelten müßten ⁴⁾. Sie seien steuerlich als nicht vorhanden anzusehen, und eine Einschränkung der Befreiung könne dem

1) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

2) vom 18. 11. 1960 EFG 1961 S. 215 (216).

3) Evers, Ergänzungsband S. 148; Peters, J. F. H., DStBl. 1939 S. 625 (626); Hartung, S. 70; Rose, FR 1959 S. 222 (223 Sp. 1); Weissensee, FR 1960 S. 465 (466 Sp.1).

4) Evers, ebenda.

klaren Wortlaut nicht entnommen werden ¹⁾.

Keine der beiden gegensätzlichen Auffassungen über den Aussagewert der Wendung "außer Ansatz" ist mit eingehenden philologischen Gründen untermauert.

Es ist Rose insoweit zuzustimmen, daß mit der entscheidenden Formulierung nur schwer eine Einschränkung zu vereinbaren ist, da unter "außer Ansatz bleiben" eben "schlechthin, in vollem Umfang nicht ansetzen" zu verstehen ist und nicht etwa "nur in bestimmter Höhe oder in einem begrenzten Zeitraum nicht ansetzen".

Aus dieser Deutung allein kann aber nicht auf den Umfang der Befreiung geschlossen werden, da es zweifelhaft ist, ob der sprachliche Gehalt der Wendung gegenwärtig dem objektivierten Willen des Gesetzgebers entspricht. Denn wenn auch im allgemeinen der Wortlaut die Vermutung für sich hat, den Willen des Gesetzgebers auszudrücken ²⁾, so ergeben sich hieran im vorliegenden Fall Zweifel, weil die Formulierung schon durch das KStG 1925 in das Schp. eingefügt wurde und damit aus einer Zeit stammt, in der das Rechtsinstitut des VA bzw. des Verlustvortrags noch nicht in das Steuerrecht eingeführt war.

Wenn der Gesetzgeber in dieser Zeit der Besteuerung nach dem strengen Jahresprinzip vom Zentralargument ausgegangen wäre, hätte er ihm durch die Formulierung "außer Ansatz", so wie sie sprachlich aufzufassen ist, vollkommen Geltung verschafft. Denn selbst ein völliges Außerachtlassen der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung konnte sich nur auf die Steuerschuld im Zuflußjahr und damit nur auf positives Einkommen auswirken. Nach der Einführung des Verlustvortrags hätte dann aber bei gleichbleibender Intention des Gesetzgebers eine andere, engere Formulierung gewählt werden müssen, da nunmehr bei einer völligen Befreiung der Dividenden die Auswirkungen nicht mehr auf das Zuflußjahr beschränkt blieben. Wenn die erforderliche Änderung des Gesetzeswortlauts etwa wegen eines gesetzgeberischen Versehens unterblieben wäre, könnte das keinen

1) Rose, FR 1959 S. 222 (223 Sp. 1).

2) BFH vom 7. 5. 1957 I 285/56 U Slg. Bd. 65 S. 82 (86), BStBl. 1957 III S. 264 (265).

Einfluß auf den begrenzten Befreiungsumfang haben, da dann der wahre Wille des Gesetzgebers zu ermitteln wäre und der Gesetzestext dementsprechend umgedeutet werden müßte.

Die Formulierung "außer Ansatz" kann deshalb keinen bedeutsamen Anhaltspunkt zur Ermittlung der ratio legis bilden.

b) Der Begriff "Gewinnanteile".

Aus einer anderen Formulierung des Gesetzeswortlauts des § 9 Abs. 1 Satz 1 KStG 1961, aus dem Begriff "Gewinnanteile", will Bergmann ¹⁾ im Wege der wörtlichen Auslegung die auf positives Einkommen begrenzte Wirksamkeit des Schp. herleiten. Er leistet damit unbewußt einen Beitrag zur Begründung des Zentralarguments.

Seiner Meinung nach besagt dieser Ausdruck des Gesetzes, daß gem. § 9 Abs. 1 KStG 1961 Schachteldividenden nur dann bei der Einkommensermittlung nicht anzusetzen sind, wenn sich ein steuerpflichtiger Gewinn, ein positives Ergebnis also, errechnet. Die Befreiungsnorm gelte dagegen nicht bei Vorliegen eines Verlustes. Wenn kein positives Einkommen vorhanden sei, in dem sich das Schp. auswirken könne, dann sei für die Anwendung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 kein Raum.

Eine gleiche Auffassung ergibt sich scheinbar aus den Ausführungen Hartungs ²⁾, wenn auf die Besonderheit des Schp. als "Gewinnfreistellung im engsten Sinne" hingewiesen wird. Doch zeigen die weiteren Darlegungen mit dem Hinweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Frage der Verlustminderung durch Schachteldividenden, daß der Autor nicht über den gesetzlich vorgeschriebenen Umfang der sachlichen Steuerbefreiung urteilt, sondern nur die dem Rechtsprechungsergebnis zugrunde liegende Auffassung von der Gestaltung des Schp. deutlich machen will. Bei Bergmann besteht aber gerade umgekehrt die Absicht, den begrenzten Umfang der sachlichen Befreiung aus dem

1) B 1959 S. 1355.

2) Hartung, S. 70.

Gesetzestext zu begründen und damit die Verlustminderung durch Schachteldividenden zu rechtfertigen.

Die wenigen Äußerungen im Schrifttum zu Bergmanns These beschränken sich auf deren allgemeine Würdigung, ohne indessen näher auf die Begründung einzugehen. Während Rose ¹⁾ die These nur wegen ihres vermeintlichen Gegensatzes zum Zentralargument der Rechtsprechung erwähnt und Bartholdy ²⁾, der ebenfalls unter Gewinnanteilen den Anteil am positiven Ergebnis der Obergesellschaft versteht, sie wegen der sich aus ihr ergebenden Verlustminderung durch Schachteldividenden ablehnt, stimmt Felix ³⁾ ihr gerade wegen dieses Ergebnisses zu. Er hält die Auffassung Bergmanns für "bestechend wegen ihrer Einfachheit", doch ist wohl eine gewisse Skepsis gegenüber der Begründung darin zu erblicken, daß er die zur Stützung der These herangezogenen Argumente als "formalrechtlich" kennzeichnet.

Tatsächlich vermag Bergmann mit seiner Ansicht die begrenzte Befreiungswirkung des Schp. nicht zu begründen, da er in seiner Argumentation von zwei nicht gegebenen Voraussetzungen ausgeht.

Seine erste Unterstellung, daß unter Gewinn stets nur ein positives Ergebnis zu verstehen ist, mag dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechen. Im Einkommensteuerrecht - und das ist hier entscheidend - wird der Begriff aber auch dann verwendet, wenn negative Ergebnisse vorliegen können. Das wird überzeugend vom BFH ⁴⁾ unter der Zustimmung von Zitzleff ⁵⁾ damit begründet, daß in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG als Gewinn der Unterschiedsbetrag (nicht wie in § 13 EStG 1925 der Überschuß) des Betriebsvermögens am Schluß eines Wirtschaftsjahres gegenüber dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bezeichnet werde. Darin sei auch ein Verlust einbegriffen. Wenn in der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1961 wie auch in ihrer

1) FR 1961 S. 178 (179).

2) StuW 1960 Sp. 409 (416).

3) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (438,64).

4) BFH Gutachten vom 25. 1. 1951 I D 4/50 S Slg. Bd. 55 S 182 (184), BStBl. 1951 III S. 68 (69).

5) StuW 1951 Sp. 511.

Überschrift der Begriff Gewinn nicht ebenfalls ein negatives Ergebnis umfasse, wäre das EStG unvollständig, da dann eine Bestimmung fehle, daß der Verlust nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung zu ermitteln sei.

Bergmann geht sodann von der weiteren Unterstellung aus, daß sich der Begriff Gewinnanteile auf das Ergebnis der Obergesellschaft bezieht. Nur bei dieser Auslegung ist seine Argumentation schlüssig, daß dem Begriff etwas über den Befreiungsumfang des für Obergesellschaften geltenden § 9 Abs. 1 KStG 1961 entnommen werden kann, nicht aber, wenn die Bezeichnung "Anteil am Gewinn der Untergesellschaft" bedeutet. Diese letzte Interpretation entspricht aber der gegenwärtig und früher herrschenden Meinung in der Literatur¹⁾, in der sich jedoch keine Begründung findet.

Für die Ansicht Bergmanns könnte sprechen, daß nur nach seiner Auslegung ein ausdrücklicher Hinweis in § 9 Abs. 1 KStG 1961 enthalten ist, wo die Schachteldividenden außer Ansatz zu bleiben haben: nämlich beim Gewinn der Obergesellschaft. Da das aber auch aus der systematischen Einordnung der Befreiungsnorm unter die Einkommensermittlungsvorschriften zu schließen ist, kann dem Einwand zugunsten Bergmanns nur geringes Gewicht beigemessen werden.

Folgende Überlegung bestätigt die herrschende Meinung und widerlegt Bergmanns Begriffsdeutung und These vom Umfang der Befreiung der Schachteldividenden:

Bevor die Befreiungsvorschrift in § 9 Abs. 1 KStG 1934 ihre bis zur Gegenwart im wesentlichen unveränderte Gestalt erhielt, war sie in § 11 Ziff. 3 KStG 1925 enthalten, wo der Begriff Gewinnanteile im gleichen Satzzusammenhang verwendet wurde wie im KStG 1934. Der Bezug des Begriffes auf die Untergesellschaft geht in der früheren Vorschrift daraus hervor, daß bei einer Befreiung von

1) Evers, KSt-Komm. § 11 Anm. 52; Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. § 11 Anm. 19; Kennerknecht-Zülow, KSt-Komm. § 9 Anm. 16; Blümich-Klein-Steinbring, ESt- und KSt-Komm. § 9 Anm. 6 (1); Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 43, 44.

Einkommensteilen der Obergesellschaft in den Ziffern 1, 2, 4 und 5 des § 11 KStG 1925 von Einkünften oder Einkunftsteilen gesprochen wurde, während in den Ziffern 3 und 6, in denen auf die Quelle der befreiten Beträge Bezug genommen wurde, die Begriffe "Gewinnanteile" und "Mitgliederbeiträge" statt der Bezeichnung "Einkünfte" Verwendung fanden. Für einen Bedeutungswandel des Begriffs Gewinnanteil im KStG 1934 ergeben sich keine Anhaltspunkte, so daß der Bezeichnung der ursprüngliche Sinn auch noch gegenwärtig unterstellt werden kann.

2.) Die Begründung aus dem Wesen des Schachtelprivilegs.

a) Das Wesen der Schachtelvergünstigung nach der Auffassung von Felix.

Zu einer auf positives Einkommen begrenzten Wirkung des Schp. gelangt Felix ¹⁾ aufgrund seiner besonderen Auffassung vom Wesen der Schachteldividenden und des Schp. Er sieht - wie schon oben ²⁾ dargelegt - die Schachteldividenden als "normal besteuerte Einkünfte" an ³⁾, weil er die Körperschaftsteuerzahlungen der Untergesellschaft gleichsam für die Entrichtung einer "Vorauszahlung" auf die spätere Körperschaftsteuerschuld der Obergesellschaft hält und darüberhinaus die NSt. als eine die Schachteldividenden erfassende KSt. betrachtet. Die Freistellung der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaft hat damit nicht die Bedeutung einer Steuerbefreiung dieser Beträge, vielmehr stellt die Befreiungsnorm gewissermaßen eine Verfahrensvorschrift dar, die die Schachtelgewinne aus dem normalen Vorgang der Körperschaftbesteuerung der Schachtelgesellschaft ausscheidet, weil die Bezüge in einer besonderen Weise von der KSt. erfaßt werden: entweder nur durch die "vorweggenommene Besteuerung" ⁴⁾ bei der Untergesellschaft

1) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (437, 55-60; 438, 57-64).

2) Siehe S. 57.

3) Derselbe, ebenda (438, 60).

4) Derselbe, ebenda (438, 63).

oder zusätzlich durch die Nachsteuerbelastung bei der Obergesellschaft.

Da die Schachteldividenden wie andere normale Einkünfte nur bei positivem Einkommen steuerpflichtig sind, bleiben sie auch nur in diesem Fall zwecks separater Besteuerung bei der allgemeinen Einkommensermittlung der Schachtelgesellschaft aufgrund des Schp. unberücksichtigt. Bei Verlusten entsteht keine Körperschaftsteuerpflicht und bedarf es somit auch keiner Ausscheidung der Schachteldividenden, so daß sie als normale Einkünfte eine Verlustminderung bewirken.

Daß die Untergesellschaft bereits ihre als Vorauszahlung der Obergesellschaft betrachtete Körperschaftsteuerentrichtung endgültig vorgenommen hat, führt Felix einfach auf die gegenwärtige Konstruktion des Schp. zurück ¹⁾. Obwohl er die Beseitigung der Mehrfachbelastung der Schachteldividenden durch die KSt. zur ausnahmslos zu beachtenden Auslegungsmaxime des Schp. erklärt hat ²⁾, lehnt er sich nicht gegen diese Vorauszahlung auf, die sowohl dem Auslegungsgrundsatz wie auch seiner Auffassung von der Konstruktion des Schp. widerspricht. Die Verlustminderung durch Schachteldividenden wäre plausibel, so bemerkt er nur ³⁾, wenn gleichzeitig die Vorauszahlung durch die Finanzverwaltung an die Obergesellschaft erstattet würde.

Wie bereits ausgeführt ⁴⁾ und wie auch Rose ⁵⁾ erkennt, ist die Auffassung von Felix getragen von dem Bestreben, Verwaltungsausgaben, die im Zusammenhang mit der Erzielung von Schachteldividenden stehen, von diesen als Bemessungsgrundlage der NSt. in Abzug und damit steuermindernd zur Wirkung zu bringen. Zu diesem Ergebnis

1) Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60 (438, 64).

2) Derselbe, ebenda (438, 57).

3) Derselbe, ebenda (438, 64).

4) Siehe S. 57.

5) B 1962 S. 448 (451 Anm. 28).

meint der Autor nur gelangen zu können, wenn er die von der Untergesellschaft entrichtete KSt. als KSt. der Obergesellschaft ansieht. Eine solche Konstruktion des Schp. steht aber zu dessen gesetzlicher Ausgestaltung in klarem Gegensatz.

Weder ist die NSt. ihrem Wesen nach als KSt. anzusehen, wie oben ¹⁾ nachgewiesen worden ist, noch kann man die Steuerleistung der Untergesellschaft als Körperschaftsteuervorauszahlung der Obergesellschaft ansehen. Denn dann hätte ja die Untergesellschaft keinen Steuerbeitrag geleistet. Für deren Steuerfreiheit findet sich aber im Gesetz keine Stütze, da das Schp. ausdrücklich die Schachtelgesellschaften, die Obergesellschaften also, befreit. Aus der von Felix vertretenen Auffassung vom Wesen des Schp. kann deshalb die Begrenzung der Befreiung auf positives Einkommen nicht hergeleitet werden.

b) § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachliche Befreiungsvorschrift.

Mit einer anderen Begründung aus dem Wesen der Befreiungsnorm als Hauptteil des Schp. versucht das Hess. FG Kassel ²⁾ das Zentralargument zu stützen. Zutreffend geht das Gericht davon aus, daß § 9 Abs. 1 KStG 1961 eine sachliche Steuerbefreiungsvorschrift darstellt. Daraus folgert es sodann, daß sich eine darin enthaltene Regelung nur insoweit auswirken könne, als die Einkünfte der in der Vorschrift bezeichneten Art positives Einkommen bildeten. Bei negativem Einkommen sei eine Befreiung wegen der ohnehin nicht gegebenen Steuerpflicht gegenstandslos.

Eine über die Freistellung positiven Einkommens hinausgehende Wirkung, eine völlige Steuerbefreiung des Schachtelgewinns, die dann zu einer entsprechenden Erhöhung des Verlustes führe, könne nur durch die gesetzliche Fiktion erzielt werden, daß die Schachteldividenden bei der Obergesellschaft als nicht zugeflossen anzusehen

1) Siehe S. 56 - 58.

2) vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215, 216.

seien. Da dies der Gesetzgeber aber in § 9 Abs. 1 KStG 1961 nicht fingiert habe, könne die Schachtelgesellschaft auch nicht so behandelt werden, als ob sie keine Schachtelerträge bezogen hätte.

Eine gleiche Auffassung, jedoch ohne Begründung, hatte vorher bereits Steinberg ¹⁾ mit der These vertreten, der Charakter des Schp. als sachliche Steuerbefreiung habe zur Folge, daß die Nichtberücksichtigung der Schachteldividenden bei der Gewinnermittlung nicht zu einem abzugsfähigen Verlust führen dürfe.

Im Gegensatz hierzu leitet Everding ²⁾ gerade aus dem Wesen einer sachlichen Steuerbefreiung her, daß der betreffende steuerbefreite Gegenstand aus der Besteuerung völlig ausscheide und so behandelt werden müsse, als sei er gar nicht vorhanden. Everding begründet seine Auffassung ebensowenig wie ein unbekannter Verfasser ³⁾, der am Beispiel steuerfreier Veräußerungsgewinne zur gleichen Ansicht gelangt.

Keine der beiden gegensätzlichen Auffassungen erweist sich bei näherer Prüfung als zutreffend.

Zwar geht aus einer sachlichen Steuerbefreiung hervor, daß die befreiten Einkünfte nicht wesensnotwendig aus der Einkommensermittlung auszuscheiden sind wie Beträge, die nicht unter den Einkommensbegriff fallen. Daraus ergibt sich aber nicht der Schluß, den das Hess. FG Kassel gezogen hat, daß keine Möglichkeit besteht, durch eine sachliche Steuerbefreiung echte Einkünfte so zu stellen wie nicht steuerbare Bezüge.

Zu seinem fehlsamen Ergebnis gelangt das Gericht, das die Möglichkeit einer völligen Befreiung durch eine Fiktion durchaus bejaht, dadurch, daß es nicht das Wesen einer Fiktion als sachliche Steuerbefreiungsvorschrift erkennt. Diesen Charakter einer Fiktion spiegelt die alte

1) DStZ 1956 (A) S. 188 (190).

2) Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 1.

3) B 1955 S. 908.

Fassung der Befreiungsnorm in § 6 Ziff. 8 KStG 1920 deutlich wider, in dem die Schachtelgewinne als nichtsteuerbares Einkommen fingiert werden. Daraus läßt sich im Umkehrschluß folgern, daß sie tatsächlich zu den echten Einkünften zählen und nur auf diesem Wege sachlich von der Steuerpflicht befreit sind.

Aus der unrichtigen Auffassung vom Wesen einer Fiktion ergeben sich die widersprüchlichen Ausführungen des Finanzgerichts, daß sich eine sachliche Steuerbefreiung nur auf positives Einkommen erstrecken kann, daß aber durch eine Fiktion - hierbei handelt es sich jedoch gleichfalls um eine Form der Steuerbefreiung - echte Einkünfte den nichtsteuerbaren Bezügen gleichgestellt und damit auch bei negativen Ergebnissen aus der Einkommensermittlung ausgeschieden werden können.

Bei einer Einsicht in das Wesen der Fiktion wäre in der Entscheidung erkannt worden, daß eine sachliche Befreiung nicht nur eine begrenzte, sondern auch eine völlige Freistellung von der Besteuerung bedeuten kann, da es dem Gesetzgeber freisteht, wie auch Bartholdy¹⁾ anerkennt, über das zeitliche und sachliche Ausmaß der Befreiung zu befinden.

Die völlige Freistellung der Schachtelgewinne ist auch nicht ausschließlich durch eine Fiktion zu erzielen. Wenn diese nicht vorliege, so meint das Finanzgericht, fehle es auch an einer völligen Befreiung. Dabei wird verkannt, daß die Fiktion nur eine von mehreren Möglichkeiten gesetzestechnischer Formulierung ist, durch die der gesetzgeberische Wille zur völligen Steuerbefreiung ausgedrückt werden kann.

Aus diesen Gründen ist auch Everdings Auffassung abzulehnen, mit dem Wesen einer sachlichen Steuerbefreiung sei zugleich deren Umfang dahingehend festgelegt, daß die befreiten Einkünfte wie nicht vorhandene behandelt werden müßten.

Es lassen sich somit weder aus dem Wesen des § 9 Abs. 1 KStG 1961 als sachlicher Befreiungsvorschrift noch aus einer

1) StuW 1960 Sp. 409 (413).

nicht vorliegenden Fiktion Schlüsse ziehen auf den Befreiungsumfang, der vielmehr nur noch aus dem Zweck der Steuerbefreiung zu ergründen ist.

3.) Die Begründung aus dem Zweck des Schachtelprivilegs.

- a) Die Auffassung der Steuergerichte vom Zweck des Schachtelprivilegs als Grundlage des Zentralarguments.

Der RFH ¹⁾ begründete das von ihm in die steuerrechtliche Erörterung eingeführte Zentralargument vor allem auch aus dem Zweck des Schp., den er darin erblickte, daß die bereits bei der Untergesellschaft als Einkommen versteuerten Schachteldividenden von einer nochmaligen Körperschaftsteuererfassung bei der Obergesellschaft, von einer Doppelbesteuerung also, ausgenommen werden sollen. Der entscheidende Akzent dieser Begründung liegt darauf, daß nur die konkreten Schachteldividenden, die schon bei der Untergesellschaft durch die KSt. belastet wurden, von einer zweiten Besteuerung zu befreien sind. Dagegen soll es unerheblich sein, wenn durch die Schachteldividenden eine zusätzliche Körperschaftsteuerpflicht der Schachtelgesellschaft dadurch ausgelöst wird, daß durch eine um die Schachteldividenden erfolgte Verlustminderung im Anrechnungsjahr ein höheres Einkommen zu versteuern ist. Denn diese zusätzlich zu entrichtende, durch die Schachtelgewinne verursachte Körperschaftsteuer entfällt nach Meinung des Gerichts auf andere Einkünfte, nicht auf die Schachteldividenden, die insofern nicht doppelt besteuert sind. Ausgehend von dieser Auffassung ist auch der die Verlustminderung durch Schachtelerträge begründende Hinweis schlüssig, daß bei einer Wirksamkeit des Schp. in Verlustjahren entgegen dessen Zweck Einkünfte steuerfrei gestellt würden, die an sich steuerpflichtig seien.

Die Ansicht des RFH ist auch in den Urteilen des BFH vom 16. 1. 1951 ²⁾ und des Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 ³⁾

1) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2).

2) I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1961 III S. 63 (64 Sp. 2).

3) V 1383/59 EFG 1961 S. 215 (216).

enthalten. Ebenfalls stimmt mit dem RFH ein Teil der Literaturmeinungen ¹⁾ überein, wobei festzustellen ist, daß diese Autoren folgerichtig auch das Zentralargument vertreten. Nicht ausdrücklich ausgeführt ist die Auffassung dagegen im BFH-Urteil vom 15. 11. 1960 ²⁾, das in seinen Entscheidungsgründen nicht beim Zweck des Schp., sondern bei dessen Gestaltung ansetzt. Da in der Entscheidung aber trotz gewisser Bedenken die bisherige Auslegung der Befreiungsnorm grundsätzlich für möglich gehalten wird, kann unterstellt werden, daß der BFH auch die Grundlage der teleologischen Interpretation des RFH, den Schachtelprivilegzweck, anerkennt.

b) Der Gegensatz zwischen der Auffassung der Steuergerichte und der herrschenden Meinung.

Die dargelegte Auffassung widerspricht in einem wesentlichen Punkt dem aus der Entstehungsgeschichte ermittelten Zweck des Schp. ³⁾. Zwar besteht äußerliche Übereinstimmung, da auch hiernach die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Schachteldividenden als Zweck der Schachtelbestimmung anzusehen ist. Doch bedeutet dabei "Doppelbesteuerung der Schachteldividenden" etwas anderes als im Urteil des RFH.

Während das Gericht auf die doppelte Belastung der konkreten Schachteldividenden abstellte, ist nach der Entstehungsgeschichte die durch die Schachteldividenden verursachte zusätzliche Steuerbelastung der Obergesellschaft entscheidend, sei es, daß sie im Zuflußjahr oder in späteren Steuerabschnitten erfolgt. Es wird also eine Doppelbesteuerung nicht nur darin erblickt, daß sich die

1) Siara, StIK 4440 III S. 6,7; Verf. unbek., Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung 1956 Nr. 82 S. 19; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif S. 36; Birkholz, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461,57); Paulick, in Bühler-Paulick, ESt- und KSt-Komm. § 10 d. EStG Anm. 6.

2) I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

3) Siehe S. 25 - 29.

Schachteldividenden auf das Einkommen und die Steuerschuld des Zuflußjahres auswirken, sondern auch dann als gegeben betrachtet, wenn die Dividenden zu einer Einkommens- und Steuererhöhung in späteren Jahren führen, in denen eine Verlustanrechnung erfolgt. Nur dadurch ist eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, daß die Schachtelerträge in keiner Weise die Einkommensermittlung der Obergesellschaft berühren.

Diese Deutung des Zwecks "Vermeidung der Doppelbesteuerung" ergibt sich - worauf auch Everding¹⁾ hinweist - aus dem Motiv²⁾ für die Schaffung des Schp., die verschachtelten Unternehmen hinsichtlich der Schachtelgewinnbesteuerung als Einheit zu behandeln, damit nicht einer wirtschaftlich notwendigen Gründung von Tochterunternehmen steuerlich entgegengewirkt wird. Eine steuerliche Behandlung der Ober- und der Untergesellschaft als einheitliches Unternehmen kann aber nur erreicht werden, wenn die Schachtelerträge bei der Berechnung des Einkommens der Schachtelgesellschaft außer Betracht gelassen werden. Denn die auf die Schachteldividenden bei der Untergesellschaft entfallende KSt. entspricht bereits der Steuerbelastung in einem Gesamtunternehmen.

Diese Auffassung von der Steuerbefreiung der Schachteldividenden als Zweck des Schp., die auch in der Literatur³⁾ überwiegend vertreten wird, ist aber mit dem Zentralargument unvereinbar, das die Wirksamkeit des Schp. gerade begrenzt.

In dem Streit der Meinungen um das Zentralargument und damit um die Verlustminderung durch Schachteldividenden wird von den Vertretern beider Standpunkte nicht erkannt,

1) Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 2.

2) Siehe S. 28.

3) Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515 (518); Karsten S. 172; Krollmann, in Felix AAST S. 255 (266); Rose, FR 1959 S. 222 (223); Hoffmann, in Loepelmann, BFH-Besprechungen BFH vom 28. 7. 1959 (I) S. 2; Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (412); Weisensee, FR 1960 S. 465 (467); Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 1.

daß die unterschiedliche Auffassung über den Zweck des Schp. die eigentliche Quelle der gegensätzlichen Ansichten darstellt. Das zeigt sich einmal darin, daß einige Vertreter ¹⁾ der herrschenden Auffassung ihre Meinung vom Zweck des Schp. für identisch halten mit der des RFH und BFH. Zum anderen wird von mehreren Verfechtern ²⁾ der herrschenden Ansicht anhand von Zahlenbeispielen dargelegt, wie sich infolge der Verlustminderung durch Schachteldividenden eine höhere Steuer ergibt als bei einer dem Schachtelprivilegzzweck entsprechenden völligen Freistellung der Schachtelbezüge von der Besteuerung. Damit beweisen die betreffenden Autoren aber nur die Unvereinbarkeit des Zentralarguments als Ergebnis der Gegenmeinung mit ihrem eigenen Standpunkt. Die Auffassung der Steuergerichte vom Zweck des Schp. bleibt jedoch unwiderlegt. - Die Beispiele werden vom Hess. FG Kassel ³⁾ zudem noch dahin mißverstanden, daß sie nur schlechthin zum Nachweis einer höheren Besteuerung der Obergesellschaften infolge der Verlustminderung durch Schachteldividenden dienen sollen. -

Auf der Gegenseite zeigt Birkholz ⁴⁾ in einem Zahlenvergleich, daß bei einer Auswirkung des Schp. im VA eben nicht nur die konkreten Schachteldividenden steuerbefreit sind, sondern daß eine darüber hinausgehende Wirkung durch Freistellung weiterer Einkommensteile erzielt wird. Auch dieses Beispiel kann nur nachweisen, daß sich das Zentralargument folgerichtig aus dem Zweck des Schp. nach der Auffassung der Gerichte ergibt und im Widerspruch befindet zum Ergebnis der herrschenden Meinung.

1) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (412); Rose, FR 1959 S. 222 (225 Sp. 1).

2) Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515 (519); Karsten, S. 192; Rose, FR 1959 S. 222 (226); Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (411, 412).

3) Hess. FG Kassel vom 18. 1. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215 (216 Sp. 2).

4) Birkholz, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) Konzerne II B 1/61 (461,58).

Eine fruchtbare Erörterung, die zum Ausgleich der Meinungsgegensätze und zur Lösung des Problems führen soll, setzt voraus, daß man sich über den Ursprung des Gegensatzes der RFH-Meinung zur herrschenden Auffassung im klaren ist und daß aufgrund dessen die Argumente und Gegenargumente bei dem Ausgangspunkt des Streits ansetzen, beim Schachtelprivilegzzweck also. Das soll im Folgenden versucht werden.

c) Die Ablehnung der Auffassung der Steuergerichte.

Der RFH ¹⁾ macht zunächst gegen die herrschende Meinung und zur Stützung seiner eigenen Auffassung den Einwand geltend, die völlige Steuerfreiheit der Schachteldividenden mit der damit notwendig verbundenen zeitlichen Fortwirkung der Schachtelbegünstigung könne deshalb nicht Zweck des Gesetzes sein, weil der Gesetzgeber an die Fortwirkung wegen des seinerzeit noch nicht bestehenden Rechtsinstituts des Verlustvortrags gar nicht gedacht haben könne.

Dieses Argument kann nicht durchgreifen. Denn wenn der Gesetzgeber mit der Gestaltung des Schp. - wie die herrschende Meinung annimmt - die völlige Freistellung der Schachteldividenden bewirken wollte, so muß davon ausgegangen werden, daß dieses Ziel unabhängig von der jeweiligen Art der Ermittlung des Einkommens als Besteuerungsgrundlage erreicht werden sollte. Die Einführung des Verlustvortrags bedeutete aber nur eine Änderung der Besteuerungsgrundlage zur genaueren Belastung der Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit.

Die Unkenntnis des Gesetzgebers über das später eingeführte Rechtsinstitut ist deshalb für die ratio legis des § 9 Abs. 1 KStG 1961, die Schachteldividenden von der Besteuerung zu befreien, unerheblich.

Sodann wird die Ansicht der Steuergerichte vom Zweck des Schp. im BFH-Urteil vom 15. 11. 1960 ²⁾ mit dem Argument

1) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (Sp. 2).

2) I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (214), BStBl. 1961 III S. 80 (81 Sp. 1).

begründet, es müsse davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber bei der Überprüfung und Umgestaltung des § 9 KStG 1954 im Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 ¹⁾ das Schp. so, wie es von der jahrzehntealten Rechtsprechung aufgefaßt sei, in seinen Willen aufgenommen habe. Eine solche Unterstellung sei deshalb gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber spätestens bei der Schaffung dieses Gesetzes, bei dessen Beratungen er sich eingehend mit dem Umfang und den Auswirkungen des Schp. befaßt habe, die langjährige, die Wirkungen des Schp. einengende Rechtsprechung hätte ablehnen und die völlige Steuerfreiheit der Schachteldividenden hätte zum Ausdruck bringen müssen.

Der BFH bezieht sich zwar ausdrücklich nur auf die Gestaltung des Schp., doch könnte deren Änderung allein aufgrund einer entsprechenden Änderung des Schachtelprivileg zwecks erfolgen, so daß dieser von den Ausführungen des Gerichts mit umfaßt wird.

Selbst wenn die Auffassung der Gerichte vom Zweck des Schp. bis zum BFH-Urteil vom 16. 1. 1951 unrichtig gewesen sei - so ist der Sinn der Argumentation des BFH -, entspreche sie wegen des Schweigens des Gesetzgebers im Steuerneuordnungsgesetz nunmehr der Schachtelbestimmung des § 9 KStG 1961 und setze sich damit gegenüber der herrschenden Ansicht durch.

Der I. Senat des BFH geht in dem angeführten Urteil wie auch in einer späteren Entscheidung ²⁾ von der Unterstellung aus, daß sich der Gesetzgeber bei der Änderung einer Bestimmung alle mit dieser im Zusammenhang stehenden Zweifelsfragen und Spezialprobleme vor Augen zu führen hat und daß er darüberhinaus die hierzu ergangene Rechtsprechung auf ihre Übereinstimmung mit seinem eigenen Willen prüfen muß. Bei einer Abweichung soll er die Bestimmung entsprechend seiner Vorstellung von dem Problem

1) BGBI. 1954 I S. 373.

2) BFH vom 27. 7. 1962 I 208/60 S Slg. Bd. 74 S. 661 (666), BStBl. 1962 III S. 244 (246).

zu gestalten haben, woraus der I. Senat im Umkehrschluß folgert, daß bei einem unveränderten Fortbestand einer Vorschrift deren Gesetzeszweck mit der bisherigen Rechtsprechung übereinstimme.

Auf der Grundlage dieser weitgefaßten Annahme - und nur auf dieser Grundlage - ist die Folgerung des BFH von der Aufnahme des Zentralarguments in den gesetzgeberischen Willen schlüssig.

Offenbar zur Begründung seiner These verweist der I. Senat auf das Urteil des VI. Senats vom 1. 8. 1958 ¹⁾. Der VI. Senat geht zwar in dieser und auch in einer späteren Entscheidung aus dem Jahre 1961 ²⁾ davon aus, daß der Gesetzgeber die ständige Rechtsprechung des obersten Steuergerichts zu einem bestimmten Einkommensteuerproblem in seinen Willen aufgenommen und damit zum Bestandteil des Einkommensteuerrechts gemacht habe. Doch gründet sich diese Feststellung in beiden Urteilen darauf, daß sich der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung eingehend mit der Behandlung des betreffenden Problems in der höchstrichterlichen Rechtsprechung auseinandergesetzt hat. Hierin besteht aber ein wesentlicher Unterschied zur Rechtsprechung des I. Senats, da das Spezialproblem der Verlustminderung durch Schachteldividenden weder in der Begründung ³⁾ noch in den Beratungen ⁴⁾ des Entwurfs des Steuerneueordnungsgesetzes berührt worden ist. Die Rechtsprechung des I. Senats kann deshalb nicht durch den Hinweis auf die Urteile des VI. Senats gestützt werden, wie das im Urteil des BFH vom 15. 11. 1960 versucht wird.

1) VI 13/57 U Slg. Bd. 67 S. 300 (303), BStBl. 1958 III S. 390 (391 Sp. 1).

2) BFH vom 4. 8. 1961 VI 35/61 U Slg. Bd. 73 S. 685 (686), BStBl. 1961 III S. 516.

3) Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode 1953, Bd. 29 Anl. zu den stenogr. Ber. Drucks. 481 S. 57.

4) 1. Beratung in der 29. Sitzung des Dt. BT. vom 20. 5. 1954, in Verhandlungen des Dt. BT., 2. Wahlperiode 1952 Bd. 20, Stenogr. Ber. S. 1313 - 1372.

2. Beratung in der 55. Sitzung vom 16. 11. 1954, ebenda Bd. 22 Stenogr. Ber. S. 2663 - 2728.

3. Beratung in der 57. Sitzung vom 19. 11. 1954, ebenda Bd. 22 Stenogr. Ber. S. 2825 - 2904.

Während dem Ergebnis des VI. Senats mit Hoffmann ¹⁾ und Fritsch ²⁾ durchaus zugestimmt werden kann, ist eine Verallgemeinerung des Grundsatzes von der Aufnahme der Rechtsprechung in den Willen des Gesetzgebers, wie sie in den Entscheidungen des I. Senats zum Ausdruck kommt, nicht haltbar. Denn es ist nirgendwo eine Pflicht des Gesetzgebers begründet, worauf besonders Rose ³⁾ hinweist, bei Gesetzesänderungen die jeweilige Rechtsprechung auf Spezialprobleme hin zu überprüfen und bei der Gestaltung der einzelnen Normen zu berücksichtigen. Ebenso wenig kann man annehmen, daß der Gesetzgeber regelmäßig aus eigener Initiative so verfährt ⁴⁾. Das würde besonders angesichts der Schwerfälligkeit des Gesetzgebungsverfahrens und der Fülle der zu erlassenden Gesetze, vor allem der Steuergesetze, eine Überlastung der Gesetzgebungsorgane bedeuten. Schließlich kann auch dem von Hoffmann ⁵⁾ gegebenen Hinweis nicht zugestimmt werden, es könne im Falle der Änderung des § 9 KStG 1954 davon ausgegangen werden, daß dem Gesetzgeber die Auslegung dieser Vorschrift durch die Rechtsprechung bekannt gewesen und bewußt geworden sei. Denn gerade die Beratungen ⁶⁾ über den Entwurf des Steuerneuordnungsgesetzes lassen erkennen, daß das Problem des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes Hauptgegenstand der Erörterung war und daß im Ringen um diese grundlegende Frage das Spezialproblem der Verlustminderung durch Schachteldividenden wohl kaum einem Diskussionsteilnehmer zu Bewußtsein gekommen ist.

Nachdem sich die beiden Begründungen für die Auffassung der Steuergerichte vom Zweck des Schp. als nicht stichhaltig erwiesen haben, kann direkt gegen diese Auffassung

1) FR 1959 S. 66.

2) Wpg. 1959 S. 388 (389).

3) FR 1961 S. 178 (179).

4) Hartz, S. 23.

5) FR 1961 S. 184 (185).

6) Siehe S. 104 Anm. 4).

und für die herrschende Meinung folgende Überlegung angeführt werden:

Die Steuergerichte gehen davon aus, daß eine Doppelbesteuerung der Schachteldividenden nur bei deren unmittelbaren Besteuerung bei der Obergesellschaft vorliegt, nicht etwa bei der Besteuerung eines durch die Schachteldividenden erhöhten Einkommens. Da nach Meinung der Gerichte eine unmittelbare Steuerbelastung der Dividenden nur im Zuflußjahr möglich ist, steht der Schachtelprivileg zweck einer Verlustminderung durch Schachtelerträge nicht entgegen, die sich erst in den Folgejahren auf die Steuerpflicht auswirkt.

Diese Auffassung setzt voraus, daß überhaupt eine unmittelbare Körperschaftbesteuerung der konkreten Schachteldividenden bei der Obergesellschaft denkbar ist. Eine solche Annahme steht aber im Widerspruch zu der bereits oben ¹⁾ dargelegten Systematik des Einkommensteuerrechts, nach der bei der Schachtelgesellschaft nicht die Schachtelerträge besteuert werden, sondern das Einkommen als Summe der Einkünfte, in denen die Schachteldividenden enthalten sind. Daß diese selbst nicht Gegenstand und Grundlage der ESt. bzw. KSt. sein können, wurde am Beispiel der bei Obergesellschaften regelmäßig anzutreffenden Gewinnermittlung nach § 5 oder § 4 Abs. 1 EStG dargelegt, bei der sich der Gewinn aus einem Vermögensvergleich ergibt.

Eine Doppelbesteuerung der Schachteldividenden kann somit niemals wegen deren unmittelbaren Belastung durch die KSt. der Obergesellschaft erfolgen, sondern stets nur durch die Besteuerung eines um die Schachteldividenden erhöhten Einkommens der Obergesellschaft. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung ist folglich nur durch eine Freistellung des Einkommens in Höhe der Schachteldividenden möglich.

Daraus ergibt sich, daß die ratio legis der Befreiungsnorm nicht die Vermeidung der Besteuerung der konkreten Schachteldividenden bei der Obergesellschaft sein kann,

1) Siehe S. 38.

sondern nur die Vermeidung einer Steuerlast, die durch die Schachteldividenden verursacht und ihnen deshalb als zweite Besteuerung zuzurechnen ist.

Bei dieser Betrachtung ist aber kein Anlaß mehr gegeben, das Schachtelprivileg entgegen seinem sich aus der Entwicklungsgeschichte ergebenden Zweck nur bei positivem Einkommen anzuwenden. Denn die steuerliche Auswirkung eines Zuflusses nicht befreiter Schachteldividenden in Verlustjahren würde sich nicht unterscheiden von der Auswirkung bei einem Zufluß in Jahren mit positivem Ergebnis.

D) Das Ergebnis der Prüfung des Zentralarguments.

Die Prüfung des Zentralarguments hat ergeben, daß sich seine Richtigkeit weder aus dem Wortlaut noch aus dem Wesen des Schp. eindeutig bestätigen oder widerlegen ließ, sondern nur aus dem Zweck dieses Steuerrechtsinstituts.

Der Zweck des Schp. nach der Auffassung der Steuergerichte ergab schlüssig das Zentralargument. Nachdem aber die zwei Begründungen dieses Zwecks als nicht stichhaltig erkannt wurden, mußte die Auffassung der Steuergerichte, die ohne Begründung nur eine Behauptung darstellte, der herrschenden Meinung vom Zweck des Schp. weichen, die sich auf die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift stützen konnte. Dieses Ergebnis wurde noch dadurch bestätigt, daß sich die Ansicht der Steuergerichte als widersprüchlich zur Systematik des Einkommensteuerrechts erwies.

Aus dem auf die Steuerfreiheit der Schachteldividenden gerichteten Zweck des Schp. folgt nicht nur negativ die Unhaltbarkeit der im Zentralargument ausgesprochenen Begrenzung der Steuerbefreiung, sondern es zeigt sich darüberhinaus, daß das Schp. die Schachteldividenden

auch bei einem negativen Ergebnis aus der Einkommensermittlung ausscheiden soll.

Eine Verlustminderung durch Schachteldividenden könnte deshalb nur aufgrund anderer Vorschriften erfolgen, die dem Schp. vorgehen müßten.

III. Die auf den Verlustabzug (Verlustvortrag) bezogenen Argumente.

A) Die Bedeutung der Argumente.

Die in Literatur und Rechtsprechung, vor allem vom RFH im Urteil vom 29. 9. 1931 ¹⁾ verwendeten Argumente, die sich auf den Verlustabzug beziehen, sind zur Begründung der Verlustminderung durch Schachteldividenden nicht erforderlich, sofern die Auffassung der Steuergerichte vom Zweck des Schp. zugrunde gelegt wird. Denn hiernach ergibt sich die Verlustminderung bereits deshalb, weil das Schp. nur bei positivem Einkommen wirksam ist und die Schachteldividenden im Bereich negativen Einkommens normale, verlustmindernde Einkünfte darstellen. Die Berücksichtigung dieses Zusammenhangs führt in den jüngsten Entscheidungen ²⁾ zur Frage der Verlustminderung durch Schachteldividenden dazu, daß dieses Ergebnis nur mit Argumenten begründet wird, die das Schp. betreffen.

1) I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (863).

2) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S. Slg. Bd. 72 S. 210, BStBl. 1961 III S. 80; Hess. FG Kassel vom 18. 11. 1960 V 1383/59 EFG 1961 S. 215.

Der RFH dagegen erörterte in seinem Urteil außerdem sehr ausgiebig auf den Verlustvortrag bezogene Argumente, um aus dem Zweck dieser Regelung wie auch des Schp. zu ergründen, ob die Schachtelvergünstigung auch in Verlustjahren gewährt wird und sich damit auch noch in folgenden Jahren auswirken kann. Nachdem das Gericht aber als erstes seine Auffassung vom Zweck des Schp. entwickelt hatte, hätte es die Prüfung einstellen können, da die Verlustvortragsargumente nunmehr für das Ergebnis unerheblich waren. Eine Konkurrenz der beiden Rechtsinstitute konnte nicht mehr in Frage stehen, da der Verlustvortrag erst dort ansetzte, wo die Wirkung des Schp. nach der Meinung des Gerichts aufhörte.

Wenn der RFH dennoch in seinen weiteren Ausführungen den Zweck des Verlustvortrags untersuchte, so geschah das entweder in Verkennung des aufgezeigten Zusammenhangs, oder es sollte hilfsweise dargelegt werden, daß wegen des Verlustvortrags eine Verlustminderung durch Schachteldividenden auch dann eintreten muß, wenn man - wie die Vorinstanz und auch einige Autoren ¹⁾ in der Literatur - eine völlige Freistellung der Schachteldividenden durch das Schp. annimmt.

Für die vorliegende Schrift sind die auf den VA bezogenen Argumente sehr bedeutsam geworden, nachdem die Anwendbarkeit des Schp. auch bei negativem Einkommen festgestellt ist; denn eine Verlustminderung durch Schachteldividenden könnte sich jetzt nur noch aus Gründen ergeben, die beim VA liegen.

In der Untersuchung sollen nicht nur die auf den VA, sondern auch die auf die vorhergehende Regelung des Verlustvortrags bezogenen Argumente berücksichtigt werden, da sie einmal das Verständnis für die geschichtliche Entwicklung des Problems fördern und zum anderen wegen des

1) Evers, Ergänzungsband S. 149; Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. S. 640.

übereinstimmenden Zwecks der beiden Rechtsinstitute durchaus Bedeutung haben für die Behandlung des Problems nach dem geltenden Recht.

- B) Die Begründung aus der Form der Regelung des Verlustvortrags und des Verlustabzugs.

In der Literatur wurde von zwei Autoren ¹⁾ unter Billigung durch den RFH ²⁾ direkt aus der Vorschrift des § 15 KStG 1925/29 hergeleitet, daß die Schachteldividenden bereits bei der Ermittlung des vortragsfähigen Verlustes nicht als steuerfrei zu berücksichtigen sind.

In Abs. 1 der Vorschrift wird in den Eingangsworten die Anwendbarkeit des im EStG 1925/29 geregelten Verlustvortrags auch für das Körperschaftsteuerrecht bestimmt. Der Abs. 2 des § 15 KStG 1925/29 verweist auf die bei der Verlustermittlung anwendbaren Vorschriften des KStG 1925/29, auf die §§ 14 - 16 und 17 Nr. 1 - 3. Daraus, daß in dieser Verweisung die Schachtelbestimmung des § 11 Ziff. 3 KStG 1925/29 nicht aufgeführt ist, folgern die beiden Autoren, daß der Gesetzgeber bewußt die Wirksamkeit des Schp. bei Verlusten habe ausschließen wollen. Besonders bei Kennerknecht-PiBel ³⁾ wird deutlich herausgestellt, daß die Aufzählung der einzelnen anwendbaren Vorschriften, unter denen das Schp. fehlt, als enumerativ anzusehen sei.

Im Unterschied hierzu wird die Gegenmeinung ⁴⁾ vertreten, daß die Aufzählung der Vorschriften in § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 nur beispielhaft für die übrigen Einkommenser-

1) Kennerknecht-PiBel, S. 73, 74; Glaser, S. 77.

2) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (863).

3) Kennerknecht-PiBel, S. 73, 74.

4) Evers, Ergänzungsband S. 149; Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. S. 647.

mittlungsvorschriften - zur Abgrenzung von den Tarifvorschriften - erfolgt sei. Das müsse schon deshalb angenommen werden, weil bei enger Auslegung der Verweisung in § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 diese Vorschrift auf sich selbst verweise, was wohl ein "erstaunliches Ergebnis" sei ¹⁾. Die Gültigkeit des Schp. bei der Verlustermittlung könne schon daraus geschlossen werden, daß die Schachtelbestimmung bei der Ermittlung positiven Einkommens ebenfalls ohne besonderen Hinweis in den Einkommensermittlungsvorschriften des KStG 1925/29 anwendbar sei ²⁾.

Eine zwischen den extremen Meinungen vermittelnde Ansicht äußert der RFH im Urteil vom 29. 9. 1931 ³⁾, in dem er aus einer fehlenden Bestimmung in der Verweisungsvorschrift nur dann auf einen entsprechenden Willen des Gesetzgebers schließt, wenn aus der Verweisungsbestimmung klar erkennbar ist, daß sich der Gesetzgeber mit der Frage der Ausschließung einer Norm bei der Verlustermittlung befaßt hat. Das soll bei § 17 Nr. 4 KStG 1925/29 der Fall sein, weil die Nr. 1 - 3 für anwendbar erklärt seien und bewiesen, daß der Gesetzgeber den § 17 KStG 1925/29 geprüft habe. Nicht aber sei aus dem Fehlen der Schachtelbestimmung des § 11 Ziff. 3 KStG 1925/29 unter den für anwendbar erklärten Vorschriften ohne nähere Prüfung auf einen bestimmten gesetzgeberischen Willen zu schließen. Die Bestimmung könne ebenso gut bewußt wie aus Versehen nicht genannt sein.

Dieser Ansicht des Gerichts ist beizupflichten, da gegen die Auffassung von der beispielhaften Aufzählung spricht, daß das Gesetz mit der Ziff. 4 des § 17 KStG 1925/29 zweifelsfrei eine bestimmte Vorschrift ausschließen will. Einer engen, wörtlichen Auslegung wiederum steht entgegen,

1) Rosendorff-Herrmann, KSt-Komm. S. 647.

2) Evers, Ergänzungsband S. 149.

3) I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862.

daß § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 die angeführten Vorschriften des KStG "auch" für anwendbar erklärt und damit andeutet, daß in der Verweisungsvorschrift nicht alle bei der Verlustermittlung anzuwendenden Vorschriften enthalten sind.

Weiterhin kann eine lückenlose Verweisung auf die anwendbaren Vorschriften deshalb nicht unterstellt und unbedingt erwartet werden, weil der § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 die erstmalige Regelung eines neuen Rechtsinstituts, des Verlustvortrags, enthält. Bei der ersten Fassung einer Vorschrift wäre es angesichts der Flut neuer Gesetze im Steuerrecht und der damit verbundenen Belastung des Gesetzgebers nicht außergewöhnlich, wenn der Wortlaut der Norm nicht dem wahren gesetzgeberischen Willen entspräche.

Im Gegensatz zum KStG 1925/29 gibt der Gesetzeswortlaut des KStG 1961 keinen Anlaß zu Zweifeln an der Anwendbarkeit der Schachtelbestimmungen bei der Ermittlung eines negativen Einkommens. Denn § 6 Abs. 1 KStG 1961 bestimmt, daß für die Ermittlung des Einkommens als Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage die Vorschriften des EStG - und damit auch die Verlustabzugsregelung des § 10 d - und die Einkommensermittlungsvorschriften der §§ 7 - 16 KStG 1961 maßgebend sind. Zu diesen Bestimmungen zählt auch § 9 KStG 1961. In § 15 Ziff. 1 KStDV ist darüberhinaus noch die Norm des § 10 d EStG 1961 ausdrücklich für die Veranlagung zur KSt. für anwendbar erklärt.

C) Die Begründung aus dem Zweck des Verlustvortrags und des Verlustabzugs.

1.) Die grundsätzliche Verkennung des Zwecks des Verlustvortrags durch den RFH.

Mit einem Argument, das den grundlegenden Zweck der zwischenperiodischen Verlustberücksichtigung berührt, lehnte der I. Senat des RFH im Urteil vom 29. 9. 1931 ¹⁾ die volle Anrechnung eines Verlustes ab, der unter Berücksichtigung des Schp. errechnet war. Das Finanzgericht als.

1) I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862 (863).

Vorinstanz hatte den steuerpflichtigen Gewinn des Folgejahres um diesen Verlust mit der Begründung gekürzt, Gewinnergebnisse und Verlustergebnisse der einzelnen Steuerabschnitte müßten aufgrund des Verlustvortrags im Anrechnungszeitraum so gegeneinander verrechnet werden, als wenn die Ergebnisse in einem zusammenhängenden Steuerabschnitt erzielt wären. Demgegenüber vertrat der RFH den Standpunkt, es solle zwar ein Gewinnergebnis um die in den zwei vorhergehenden Jahren entstandenen Verluste gekürzt werden, doch dürften die Anrechnungsjahre nicht wie ein einheitlicher Steuerabschnitt betrachtet werden, da auch bei wechselnden Verlustjahren und Gewinnjahren die einzelnen Steuerabschnitte zu beachten seien.

Der Zweck des Verlustvortrags nach der Auffassung des Finanzgerichts stimmt überein mit dem aus der Entstehungsgeschichte der Regelung ergründeten Zweck ¹⁾. Hiernach sollte durch den Verlustvortrag als Ersatz für die nicht wieder eingeführte mehrjährige Durchschnittsbesteuerung die richtige Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens dadurch gewährleistet werden, daß dieses im Anrechnungszeitraum wie in einem einzigen Steuerabschnitt ermittelt wurde. Dieser Zweck, der auch für den nachfolgenden VA gilt, findet in Literatur ²⁾ und Rechtsprechung ³⁾ Anerkennung, soweit er dort eingehend geprüft wird.

Wenn auch einzelne Autoren, wie im nächsten Abschnitt dargelegt wird, in bestimmten Fällen das Prinzip der Einkommensermittlung im Anrechnungszeitraum wie in einem einzigen Steuerabschnitt durchbrechen wollen, so erkennen sie dieses Prinzip doch grundsätzlich an.

Zwar trifft der Hinweis des RFH zu, daß nach wie vor die

1) Siehe S. 68.

2) Evers, *Ergänzungsband* S. 177, 178; Zitzlaff, *StuW* 1951 Sp. 515 (518); Rose, *FR* 1959 S. 222 (223 Sp. 2); Everding, in Loepelmann, *BFH-Besprechungen*, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 3; Littmann, *EST-Komm.* § 10 d Anm. 1.

2) RFH vom 8. 8. 1930 VI A 1268/30 Slg. Bd. 27 S. 107 (112); BFH vom 1. 12. 1950 IV 90/50 U Slg. Bd. 55 S. 54 (57), BStBl. 1951 III S. 21; BFH vom 28. 7. 1961 VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (466), BStBl. 1961 III S. 436.

Steuerabschnitte zu beachten seien; denn diese bilden die Grundlage für die Anwendung des Steuertarifs. Doch können die Steuerabschnitte nicht mehr der Ermittlung des wirklich erwirtschafteten steuerpflichtigen Einkommens im Anrechnungszeitraum entgegenstehen, da der Verlustvortrag bezüglich der Einkommenserfassung der mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung entspricht ¹⁾.

Bereits in einem Urteil vom 8. 8. 1930 ²⁾ hatte der VI. Senat des RFH festgestellt, es sei beim Verlustvortrag "nur an die verlustausgleichende Wirkung gedacht und diese Wirkung ohne Einschränkung beabsichtigt". Aus diesen Worten, insbesondere aus der Ablehnung einer Einschränkung der Ausgleichswirkung, läßt sich die Ansicht entnehmen, daß der Besteuerung unbedingt das wirkliche Einkommen zugrunde zu legen ist, das gleichbedeutend ist mit dem im Anrechnungszeitraum wie in einem einzigen Steuerabschnitt ermittelten Einkommen.

Daß sich der I. Senat in der Entscheidung vom 29. 9. 1931 ³⁾ mit diesen Ausführungen im vorhergehenden Urteil des VI. Senats nicht auseinandergesetzt hat, überrascht um so mehr, als ihm der Inhalt dieses Urteils bekannt war. Das geht aus einer weiteren Entscheidung des I. Senats vom 29. 9. 1931 ⁴⁾ hervor, in der er ausführlich zu dem Urteil des VI. Senats vom 8. 8. 1930 wegen einer dort behandelten Frage der Auslegung des Verlustabzugs Stellung genommen hat.

Die vom RFH im Urteil I A 104/31 gegebenen Begründungen können seine Auffassung gegenüber dem aus der Entwicklungsgeschichte abgeleiteten und im Schrifttum anerkannten Zweck des Verlustvortrags nicht stützen: Das Gericht wollte die Weitergeltung der jährlichen Steuerabschnitte für die Einkommensermittlung mit dem

1) BFH vom 1. 12. 1950 IV 9050 U Slg. Bd. 55 S. 54 (57), BStBl. 1951 III S. 21 (22).

2) VI A 1268/30 Slg. Bd. 27 S. 107 (112).

3) I A 104/31 RStBl. 1931 S. 962.

4) I A 214/31 RStBl. 1932 S. 84.

Hinweis auf die Mindestbesteuerung in Verlustjahren gem. § 10 Abs. 2 KStG 1925/29 beweisen. Dabei beachtete es aber nicht, daß aufgrund dieser Vorschrift bestimmte Ausgaben als ein fiktives Einkommen besteuert wurden, was einen Ausnahmefall ¹⁾ im System des Einkommensteuerrechts darstellte. Der dem Verlustvortrag immanente Grundsatz, daß das Einkommen im Anrechnungszeitraum zu ermitteln ist wie in einem einzigen Steuerabschnitt, dient aber der richtigen Erfassung des tatsächlichen steuerpflichtigen Einkommens als Grundlage der Besteuerung.

Die Ablehnung dieses Grundsatzes wird vom RFH weiterhin damit begründet, daß ein solcher Gedanke in den Gesetzesberatungen möglicherweise angeklungen, aber nicht klar ausgesprochen sei und jedenfalls im Gesetz keinen eindeutigen Ausdruck gefunden habe. Dem muß jedoch widersprochen werden. Denn durch die seit der Abschaffung der Durchschnittsbesteuerung ständig erhobenen Forderungen nach ihrer Wiedereinführung ²⁾, die sich bis in die Beratungen ³⁾ über die Vorschrift des Verlustvortrags erstreckten und schließlich zu dessen Einfügung in das EStG 1925/29 führten, sind der Verlustvortrag und damit auch der VA als fest in der Durchschnittsbesteuerung und ihren Grundsätzen verwurzelt anzusehen. Das wird auch vom BFH ⁴⁾ anerkannt. Bei dieser sich aus der geschichtlichen Entwicklung des Verlustvortrags ergebenden Beziehung zur Besteuerung nach dem mehrjährigen Durchschnittseinkommen ist ein ausdrücklicher gesetzlicher Hinweis auf deren Grundsätze im geltenden Recht nicht erforderlich.

2.) Die auf den "Beseitigungsgedanken" gestützte Ansicht von der Begrenzung des Zwecks des Verlustabzugs bzw. des Verlustvortrags.

-
- 1) Evers, KSt-Komm. § 10 Anm. 11 (S. 410).
 - 2) Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt S. 3 und 4 (siehe S. 64 Anm. 3)).
 - 3) Verhandlungen des Reichstags, IV. Wahlperiode 1928 Bd. 436 Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 1156 S. 2,3.
 - 4) BFH vom 1. 12. 1950 IV 90/50 U Slg. Bd. 55 S. 54 (57), BStBl. 1951 III S. 21 (22); BFH-Gutachten vom 25. 1. 1951 I D 4/50 S Slg. Bd. 55 S. 182 (191), BStBl. 1951 III S. 68 (72).

a) Die Begründung des Beseitigungsgedankens in Literatur und Rechtsprechung.

Der Zweck des VA bzw. des Verlustvortrags, das Einkommen im Anrechnungszeitraum wie in einem einzigen Steuerabschnitt zu erfassen, soll nach einer Meinung, die sich sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur findet, dann eingeschränkt sein, wenn sich durch den VA die Steuerbefreiung der Schachteldividenden noch in den Jahren nach ihrer Vereinnahmung auswirken würde. In diesem Fall soll das steuerpflichtige Einkommen in einem Verlustjahre und Gewinnjahre umfassenden Anrechnungszeitraum nicht so zu ermitteln sein wie in einem einzigen Steuerabschnitt, sondern vermehrt um die in Verlustjahren zugeflossenen Schachteldividenden.

In der Literatur wurde diese Auffassung erstmals vertreten von Kennerknecht-PiBel ¹⁾, die sich zur Begründung auf das Argument stützten, gem. § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 könnten mittels des Verlustvortrags nur solche Verluste in späteren Gewinnjahren angerechnet werden, die beim Steuerpflichtigen auch tatsächlich eingetreten und noch vorhanden seien. Schachteldividenden als steuerbegünstigte Einkünfte hätten den Verlust aber ausgeglichen und beseitigt.

In den folgenden Ausführungen soll die Ansicht, daß Verluste, denen steuerbegünstigte Einkünfte gegenüberstehen, durch diese Einkünfte beseitigt und deshalb nicht mehr abzugsfähig seien, als "Beseitigungsgedanke" bezeichnet werden. Entsprechend wird vom "Beseitigungsargument" gesprochen, wenn die Ansicht im steuerrechtlichen Meinungsstreit vertreten wird.

Der Auffassung von Kennerknecht-PiBel hat sich Hefner ²⁾ mit gleichen Gründen angeschlossen, wogegen im neueren Schrifttum Siara ³⁾ die gleiche Ansicht ohne nähere Begründung äußert. Unklar ist der Standpunkt Littmanns,

¹⁾ Kennerknecht-PiBel, S. 64 - 70, 73, 74.

²⁾ Strutz-Hefner, Ergänzungsband § 15 EStG Anm. 20, S. 45.

³⁾ Siara, StIK 4440 S. 7.

der einerseits pointiert ausspricht, "daß der VA nur in Betracht kommen kann bei Verlusten, die der Steuerpflichtige auch wirtschaftlich zu tragen hat" ¹⁾, andererseits aber im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen von einem Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Berücksichtigung des ungeschmälernten VA spricht und Bedenken äußert gegen die Ansicht, daß nur ein wirtschaftlich erlittener Verlust vorgetragen werden könne ²⁾.

Wenn bei weiteren Autoren ³⁾ im Schrifttum und von der Finanzverwaltung ⁴⁾ im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen auch die allgemeine Formulierung gebraucht wird, daß beseitigte Verluste nicht mehr abgezogen werden können, so ist damit doch noch kein genügend konkreter Anhaltspunkt für die Annahme gegeben, daß der Gedanke nach diesen Ausführungen auch für Schachtelgewinne gelten soll.

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung wurde die These, daß in Höhe steuerfreier Schachteldividenden eben kein Verlust vorliege und deshalb kein vortragsfähiger Verlust anzuerkennen sei, nur vom RFH im Urteil I A 104/31 vom 29. 9. 1931 ⁵⁾ vertreten. Der Gedanke wurde in dieser Entscheidung darauf gestützt, daß die Verweisung des § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 auf die Verlustvortragsregelung des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29, der seinerseits wieder auf die Verlustausgleichsvorschrift des § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 Bezug nehme, ein Gebot des Gesetzgebers sei, nicht nur den Verlustvortrag bei der Besteuerung der Körperschaftsteuerpflichtigen zu berücksichtigen, sondern auch den Grundgedanken der Verlustausgleichsregelung. Dieser besage, daß ausschließlich ein solcher Verlustvortrag anzuerkennen sei, der sich durch die Zusammenrechnung aller Einkünfte, auch der steuerfreien, ergebe.

Obwohl der BFH den Beseitigungsgedanken im Anschluß an den RFH in ständiger Rechtsprechung zur Frage der Verlustminderung durch Sanierungsgewinne anerkennt und

1) Littmann, ESt-Komm. § 10 d Anm. 1 a.

2) Littmann, KSt-Komm. §§ 4, 5 Anm. 418.

3) Gierschmann, Wpg. 1950 S. 268 (270); Heinemann, S. 65.

4) RdErl. des RdF vom 8. 3. 1939 RStBl. 1939 S. 433 (434); KStR Abschn. 30 Abs. 3 Satz 3.

5) RStBl. 1931 S. 862 (863 Sp. 2).

vertritt ¹⁾ und der I. Senat des BFH in seiner Entscheidung zum Problem der Verlustminderung durch Schachteldividenden vom 16. 1. 1951 ²⁾ auf das Sanierungsgewinn-Urteil vom 21. 10. 1931 ³⁾ und auf die Entscheidung zum Schp. vom 29. 9. 1931 ⁴⁾ verweist, kann nicht angenommen werden, daß der I. Senat damit den Beseitigungsgedanken auch für die Behandlung der Schachtelgewinne billigt. Die Verweisung auf die Rechtsprechung zum Sanierungsgewinn und zum Schp. ist vielmehr nur als ein Hinweis auf das Ergebnis der Verlustminderung durch die beiden Arten steuerfreier Einkünfte zu werten, nicht aber als eine vorbehaltlose Anerkennung der Ergebnisbegründung.

Dafür spricht zunächst die Tatsache, daß der BFH in seinen Ausführungen zum Schachtelprivilegproblem den Beseitigungsgedanken überhaupt nicht erwähnt hat. Man könnte dem allerdings entgegenhalten, daß das Beseitigungsargument deshalb nicht benötigt und benutzt wurde, weil der I. Senat bereits aus dem Zweck des Schp. zu dem Ergebnis der Verlustminderung durch Schachtelgewinne gelangte. Diesem Einwand steht jedoch die Entscheidung desselben Senats zu den steuerfreien Zinsen vom 28. 7. 1959 ⁵⁾ entgegen, wonach ein VA nach dem Zweck der Steuerbefreiung nicht um die Zinsen zu mindern ist. Denn wenn der Senat die Auffassung anerkannt hätte, daß ein durch steuerfreie Einkünfte beseitigter Verlust nicht abzugsfähig sei, hätte er aus diesem Gesichtspunkt die Minderung abzugsfähiger Verluste durch steuerfreie Zinsen aussprechen müssen, zumindest wäre aber der Beseiti-

-
- 1) RFH vom 21. 10. 1931 VI A 968/31 Slg. Bd. 29 S. 315 (318), RStB1. 1932 S. 160 (161); RFH vom 13. 9. 1939 VI 474/39 StuW 1939 II Nr. 536 (S. 830); BFH vom 10. 12. 1957 I 24/57 U Slg. Bd. 66 S. 214 (216), BStB1. 1958 III S. 83; BFH vom 4. 8. 1961 VI 35/61 U Slg. Bd. 73 S. 685 (687), BStB1. 1961 III S. 516.
 - 2) I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (168, 169), BStB1. 1951 III S. 63 (64).
 - 3) RFH VI A 968/31 ebenda.
 - 4) RFH I A 104/31 RStB1. 1931 S. 862.
 - 5) BFH I 41/58 S Slg. Bd. 69 S. 275, BStB1. 1959 III S. 366.

gungsgedanke gegen den Zweck der Steuerbefreiung der Zinsen abzuwägen gewesen. Beides ist aber unterblieben, woraus zu entnehmen ist, daß der I. Senat den Beseitigungsgedanken, den er selbst im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen im Urteil vom 10. 12. 1957 ¹⁾ verwendet hat, nicht darüberhinaus für steuerfreie Einkünfte schlechthin und damit auch für Schachtelgewinne als gültig ansieht.

b) Die Widerlegung des Beseitigungsarguments.

Wenn das Beseitigungsargument vom RFH aus der Verweisung des § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 über § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 auf die Verlustausgleichsregelung des § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 hergeleitet wird, so muß diese Begründung des Arguments als nicht stichhaltig zurückgewiesen werden.

Wie das Gericht selbst ausführt, kommt die Verlustausgleichsvorschrift bei Schachtelgesellschaften nicht zur Anwendung, weil diese - abgesehen von Gebietskörperschaften - nur Einkünfte aus einer Einkunftsart haben, so daß ein Verlustausgleich nicht erfolgen kann. § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 als eine für Schachtelgesellschaften unpassende Bestimmung muß nicht - wie der RFH offenbar annimmt - aus dem formellen Grund bei der Verlustvortragsermittlung der Schachtelgesellschaften berücksichtigt werden, weil § 15 Abs. 2 KStG 1925/29 die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 bei Körperschaftsteuerpflichtigen für anwendbar erklärt und diese Norm den Hinweis auf § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 enthält. Denn nach § 13 KStG 1925/29 sind Vorschriften des EStG nur sinngemäß anzuwenden. § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 wäre aber bei der Verlustermittlung von Schachtelgesellschaften nur dann sinngemäß angewendet, wenn der Hinweis der Norm auf die für Schachtelgesellschaften gegenstandslose Bestimmung des § 7 Abs. 3 EStG 1925/29 unbeachtet bliebe.

1) I 24/57 U Slg. Bd. 66 S. 214 (216), BStBl. 1958 III S. 83.

Auch die von Kennerknecht-PiBel für den Beseitigungsgedanken gegebene Begründung aus dem Wortlaut der Verlustvortragsregelung des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 kann nicht durchgreifen. Zwar wird nach dem Gesetzestext ebenso wie im Unterbilanzprivileg des § 15 Ziff. 3 KStG 1925 als Voraussetzung für die einkommensmindernde Wirkung früherer Verluste deren Beseitigung durch laufende Gewinne gefordert. Daraus folgern Kennerknecht-PiBel ¹⁾, daß auf den Verlustvortrag die gleichen Grundsätze anzuwenden seien wie auf das Unterbilanzprivileg, daß insbesondere im Anrechnungsjahr die Verluste noch vorhanden sein müßten und nicht bereits beseitigt sein dürften.

Entgegen dem Wortlaut ist es aber nach der geschichtlichen Entwicklung nicht der Zweck des Verlustvortrags, auf die finanzielle Gesundung der Unternehmen hinzuwirken. Dieses war der Sinn des Unterbilanzprivilegs, das deshalb die Beseitigung von Verlusten verlangte. Der Verlustvortrag soll jedoch der richtigen Erfassung des wirtschaftlichen Einkommens dienen. Das haben auch schon Evers ²⁾ und der RFH im Urteil vom 8. 8. 1930 ³⁾ festgestellt und daraufhin zutreffend das Erfordernis der Verlustbeseitigung abgelehnt.

Nachdem sich die auf den Gesetzeswortlaut fußenden Argumente des RFH und Kennerknecht-PiBels als nicht haltbar erwiesen haben, ist dem Beseitigungsgedanken, der die Einschränkung des Zwecks des Verlustabzugs bei Vorliegen steuerfreier Einkünfte begründet, die einzig mögliche Grundlage entzogen.

Denn gem. § 6 KStG 1961 richtet sich die Ermittlung des Einkommens und damit auch des abzugsfähigen Verlustes nach den Vorschriften des EStG, nach steuerrechtlichen Normen also. Demnach darf die Verlustermittlung nicht dadurch eingeschränkt werden, daß steuerfreie Einkünfte,

1) Kennerknecht-PiBel, S. 65, 74.

2) Evers, Ergänzungsband S. 149.

3) VI A 1268/30 Slg. Bd. 27, S. 107 (112, 116).

die aus der Einkommensermittlung auszuschneiden sind, ohne gesetzgeberische Anordnung durch den bloßen Hinweis auf außersteuerrechtliche, auf betriebswirtschaftliche ¹⁾ Umstände wieder bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden.

In der Literatur ²⁾ wird seit der Einführung des Verlustvortrags zutreffend darauf hingewiesen, daß das betriebswirtschaftliche und das steuerrechtliche Ergebnis verschiedenen Zielen dienen und deshalb nach verschiedenen Grundsätzen zu ermitteln sind. Es würde aber eine Verfälschung des steuerrechtlichen Ergebnisses, besonders auch eine Verhinderung der anzustrebenden Kongruenz zwischen dem Totalergebnis und der Summe der Periodenergebnisse ³⁾ bedeuten, wenn in Teilfragen der Besteuerung Grundsätze zur Anwendung kämen, die einer anderen Ergebnisermittlung und -betrachtung entstammen.

Rose ⁴⁾ hebt noch hervor, daß der Beseitigungsgedanke insofern auch nicht folgerichtig angewendet werde, als z. B. wirtschaftliche Wertsteigerungen am Anlage- und am Umlaufvermögen bei der Verlustermittlung unberücksichtigt blieben, obwohl sie betriebswirtschaftlich ebenfalls einen Verlust beseitigten. Aus der Unmöglichkeit einer vollständigen Ermittlung solcher wirtschaftlichen Faktoren im Rahmen des Besteuerungsverfahrens gehe ebenfalls hervor, daß der Rückgriff auf die tatsächlichen Verhältnisse im Widerspruch stehe zum Zweck der steuerlichen Gewinn- und Verlustermittlung. Diese sei deshalb streng nach Maßgabe der Steuergesetze vorzunehmen unter Ablehnung des Beseitigungsgedankens und der daraus begründeten Einschränkung des Zwecks des VA.

1) Littmann, ESt-Komm. § 10 d Anm. 1 a.

2) Evers, Ergänzungsband S. 149; Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 547 (551); Karsten, S. 169, 171; Rose, FR 1959 S. 222 (225).

3) Zitzlaff, StuW 1951 Sp. 515 (518).

4) Rose, FR 1959 S. 222 (225 Sp. 1).

IV. Die Begründung aus einem Vergleich mit der Behandlung anderer steuerfreier Einkünfte.

A) Der Vergleich mit anderen steuerfreien Einkünften.

Zur Begründung oder zumindest zur Erhärtung der einzelnen Gerichtsurteile über die verlustmindernde Wirkung bestimmter steuerbefreiter Einkünfte wie Schachteldividenden, Fangprämien, Sanierungsgewinne und Betriebsveräußerungsgewinne werden vom RFH und BFH Parallelen in der Behandlung dieser Einkünfte aufgezeigt. So enthält die Rechtsprechung zum Schp. ¹⁾ Vergleiche mit Urteilen zu den steuerfreien Fangprämien und Sanierungsgewinnen, während die steuerliche Behandlung der Fangprämien ²⁾ auf die der Sanierungsgewinne gestützt wird. Zur Begründung der Verlustminderung durch diese Einkünfte ³⁾ wird auf die gleiche Wirkung der steuerfreien Veräußerungsgewinne hingewiesen, die ⁴⁾ ihrerseits wieder mit den Schachteldividenden und Fangprämien verglichen werden. Wenn in den Rechtsbeschwerdebegründungen darauf Bezug genommen wird, daß in anderen Fällen, z. B. bei steuerfreien Zinsen, keine Minderung der abzugsfähigen Verluste erfolgt, so setzt sich der BFH ⁵⁾ darüber hinweg mit dem Bemerkten, daß die Grundsätze dieser Entscheidungen nicht verallgemeinert werden dürften, da sie Sonderfälle betreffen ⁶⁾. Das Urteil vom 15. 11. 1960 ⁷⁾.

- 1) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1951 III S. 63 (64).
- 2) RFH vom 28. 5. 1935 I A 39/35 RStBl. 1935 S. 1047.
- 3) BFH vom 4. 8. 1961 VI 35/61 U Slg. Bd. 73 S. 685 (687), BStBl. 1961 III S. 516.
- 4) BFH vom 28. 7. 1961 VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (467), BStBl. 1961 III S. 436 (437).
- 5) BFH, siehe Anm. 4).
- 6) In seinem neuesten Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S. BStBl. 1963 III S. 464 (467) setzt sich der BFH nicht mehr hinweg über das naheliegende Vergleichsargument der Ablehnung einer Verrechnung der steuerfreien Zinsen nach § 3 a EStG mit abzugsfähigen Verlusten.
- 7) I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (214), BStBl. 1961 III S. 80 (81).

enthält zwar einen Hinweis über den unterschiedlichen Zweck des Schp. und der Steuerbefreiung bestimmter Zinsen gem. § 3 a EStG. Doch erfolgt die Bezugnahme auf andere steuerfreie Einkünfte stets ohne eingehende Prüfung, ob und weshalb diese Einkünfte nach ihrem Zweck und Befreiungsumfang wirklich miteinander vergleichbar bzw. nicht vergleichbar sind.

- B) Der Grundsatz "Steuerfreie Einkünfte mindern in der Regel entstandene Verluste" als Ergebnis des Vergleichs.

Als eine Auswirkung der vergleichenden Betrachtung ist es anzusehen, wenn der I. Senat des BFH im Urteil vom 16. 1. 1951¹⁾ zur weiteren Begründung der Minderung des Verlustabzugs durch Schachteldividenden den Grundsatz formuliert: Steuerfreie Einnahmen mindern in der Regel entstandene Verluste. Zur Stützung dieser These beruft sich der BFH auf drei Entscheidungen des RFH²⁾, die die Verlustminderung durch Schachteldividenden, Fangprämien und Sanierungsgewinne aussprechen. Andere Urteile³⁾, nach denen bestimmte Einkünfte nicht zur Verlustminderung führen, werden vom BFH nicht erörtert.

In zwei späteren Entscheidungen⁴⁾ hat der I. Senat

-
- 1) I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (68), BStBl. 1951 III S. 63 (64).
 - 2) RFH vom 29. 9. 1931 I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862; vom 28. 5. 1935 I A 39/35 RStBl. 1935 S. 1047; vom 21. 10. 1931 VI A 968/31 Slg. Bd. 29 S. 315, RStBl. 1932 S. 160.
 - 3) RFH vom 28. 9. 1934 I A 110/34 RStBl. 1935 S. 603; vom 21. 6. 1935 I A 79/35 Slg. Bd. 38 S. 75, RStBl. 1935 S. 1048.
 - 4) BFH vom 28. 7. 1959 I 41/58 S Slg. Bd. 69 S. 275 (277). BStBl. 1959 III S. 366; vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210, BStBl. 1961 S. 80 (in diesem Urteil wird zwar die These nicht ausgesprochen, doch erfolgt eine Anerkennung der Gründe des Urteils vom 16. 1. 1951).

den Grundsatz aufrechterhalten, der auch in die Rechtsprechung der Finanzgerichte ¹⁾ und in die Literatur ²⁾ Eingang gefunden hat. Ebenfalls in einem Urteil des VI. Senats ³⁾ findet sich die These, sogar in der erweiterten Fassung, "daß bestimmte steuerliche Vorteile den abzugsfähigen Verlust minderten".

Die Formulierung des Grundsatzes durch den BFH bedeutet die Aufstellung der Vermutung, daß eine Verlustminderung eintritt, wenn Einkünfte das Merkmal "steuerfreie Einkünfte" aufweisen. Das geht daraus hervor, daß der BFH unter Bezugnahme auf die Regel ohne weitere Begründung die verlustmindernde Wirkung der Schachteldividenden feststellt. Zwar kann diese Vermutung widerlegt werden, wie der I. Senat selbst in seinem Urteil zu den steuerfreien Zinsen vom 28. 7. 1959 ⁴⁾ darlegt. Insofern läßt sie den oben ⁵⁾ ermittelten Zweck des Schp. unberührt, der eine völlige Steuerfreistellung verlangt. Doch äußert die These trotz ihrer Widerlegbarkeit als Beweisregel ⁶⁾ gewisse Wirkungen: Da zur Erreichung des Ergebnisses der Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden aufgrund

1) FG Münster vom 29. 10. 1957 I b 9/57 EFG 1958 S. 59 (60); FG München vom 29. 11. 1957 III 154 - 155/57 EFG 1958 S. 166 (167).

2) Siara, StIK 4440 III S. 7; Suhr, NWB Fach 3, S. 1607 (1614); Paulick, in Bühler-Paulick, ESt- und KSt-Komm. § 10 d EStG Anm. 6; Littmann, ESt-Komm. § 10 d Anm. 20.

3) BFH vom 28. 7. 1961 VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (467), BStBl. 1961 III 436 (437).

4) BFH vom 28. 7. 1959, siehe Anm. 2).

5) Siehe S. 28.

6) Wieczorek, ZPO-Komm. § 292 Anm. A.

der Beweisregel nur dargelegt zu werden braucht, daß es sich um steuerfreie Einkünfte handelt, die Wirksamkeit der Steuerbefreiung auch bei negativen Ergebnissen dagegen einer eingehenden Begründung bedarf - etwa aus dem Zweck der Befreiungsvorschrift -, ist dies Ergebnis schwieriger herbeizuführen. Das wird in der Praxis und der Rechtsprechung die Neigung zur Anerkennung der Verlustminderung durch steuerfreie Einkünfte fördern. Denn der Mut zum Rechtsmittel ist bei dieser Beweislastregelung zweifellos schwerer aufzubringen, als wenn dem Rechtsmittelführer nicht auferlegt wäre, erst die Hürde der Vermutung zu überwinden.

Wenn sich diese Wirkungen auch nicht so stark äußern wie bei einer gesetzlichen Normierung der Vermutung, so hat diese kraft der Autorität des BFH als höchste Instanz der Steuergerichtsbarkeit doch beachtliches Gewicht, wie die Berücksichtigung der Regel in der übrigen Rechtsprechung und in der Literatur beweist. Angesichts dieses Gewichts ist die Berechtigung der Vermutung bedeutsam und deshalb zu prüfen.

C) Die Ablehnung der Beweisregel und der Vergleichsbetrachtung.

Der BFH geht bei der Aufstellung seiner Vermutung davon aus, daß sich die meisten steuerfreien Einkünfte hinsichtlich der Minderung abzugsfähiger Verluste gleichen und daß diese Wirkung nur in Ausnahmefällen nicht eintritt. Die übereinstimmende Wirkung sieht das Gericht darin begründet, daß der Befreiungsumfang der verschiedenen Arten steuerfreier Einkünfte im Regelfall beschränkt ist auf positive Einkünfte. Das geht daraus hervor, daß sich der I. Senat in seiner Argumentation nur auf steuerfreie Einkünfte bezieht, nicht aber auf den VA, was besonders in der Entscheidung vom 28. 7. 1959¹⁾ offenkundig wird.

1) I 41/58 S Slg. Bd. 69 S. 275 (278), BStBl. 1959 III S. 366 (Sp. 2).

Da der Befreiungsumfang, wie oben ¹⁾ dargelegt worden ist, nicht aus dem Wesen einer sachlichen Steuerbefreiung zu ermitteln ist, hätte der BFH die Gleichheit der steuerfreien Einkünfte hinsichtlich ihres Befreiungsumfangs aus dem Zweck der einzelnen Befreiungsvorschriften ergründen und belegen müssen. Das Gericht ermittelt statt dessen die Gleichheit, indem es aus der in zwei Urteilen des RFH ²⁾ festgestellten verlustmindernden Wirkung bestimmter steuerfreier Einkünfte (nämlich Fangprämien und Sanierungsgewinne) folgert, daß solche Einkünfte regelmäßig diese Wirkung aufweisen und somit regelmäßig nur in Höhe positiven Einkommens steuerbefreit sind. Dieser Schluß auf eine Regel bedürfte aber angesichts weiterer Steuerbefreiungen des geltenden Rechts ³⁾ einer breiteren Grundlage als nur der Rechtsprechung zu den früher einmal gewährten steuerbefreiten Fangprämien und der gegenwärtig noch gültigen Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne. Das dritte angeführte Urteil des RFH vom 28. 9. 1931, das die Verlustminderung durch Schachteldividenden erstmals ausgesprochen hatte, kann als Begründung der These nicht gewertet werden, da es durch diese gerade bestätigt werden sollte.

Außer wegen der zu schmalen Vergleichsgrundlage hätte der BFH auf dem beschrittenen Weg auch deshalb nicht zu seinem Schluß gelangen dürfen, weil den zwei angeführten Entscheidungen andere - vom BFH nicht beachtete - Urteile des RFH ⁴⁾ entgegenstanden, nach denen bestimmte steuerfreie Einkünfte nicht zur Verlustminderung führten. Das widersprach der vom Gericht angenommenen Regel.

Ebenso hätte auch eine Prüfung des Befreiungszwecks bei

1) Siehe S. 97

2) RFH vom 21. 10. 1931 VI A 968/31 Slg. Bd. 29 S. 315, RStBl. 1932 S. 160, vom 28. 5. 1935 I A 39/35 RStBl. 1935 S. 1047.

3) §§ 3, 3 a, 3 b EStG 1961; § 8 KStG 1961.

4) RFH vom 28. 9. 1934 I A 110/34 RStBl. 1935 S. 603; vom 21. 6. 1935 I A 79/35 Slg. Bd. 38 S. 75, RStBl. 1935 S. 1048.

steuerfreien Einkünften des geltenden Rechts ergeben, daß kein einheitliches Bild des Befreiungsumfangs gewonnen werden kann - zumindest nicht im Sinne des BFH. Denn während z. B. die gem. § 3 a EStG 1961 steuerfreien Zinsen zwecks Gewährleistung einer bestimmten Obligationenrendite ¹⁾ und die Schachteldividenden zwecks Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung ²⁾ auch bei negativen Ergebnissen steuerbefreit sind, trifft dieses nach der BFH-Rechtsprechung bei Veräußerungs- ³⁾ und bei Sanierungsgewinnen ⁴⁾ nicht zu. Der Befreiung jener Einkünfte sollen soziale Überlegungen zugrunde liegen, dagegen wird bei diesen darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber dem Sanierungsschuldner die Steuerzahlung nur im Jahr der Sanierung - nicht später noch - habe erlassen wollen.

Die vom BFH aufgestellte Vermutung erweist sich damit schon deshalb als unrichtig, weil eine verlustmindernde Wirkung des größten Teils der steuerfreien Einkünfte nicht feststellbar ist.

Aber selbst wenn die Beschränkung des Befreiungsumfangs auf positive Einkünfte bei den meisten steuerfreien Einkünften festzustellen wäre, hätte das mangels eines Hinweises im Gesetzeswortlaut noch nicht zur Aufstellung der Vermutung des BFH führen dürfen. Denn die verlustmindernde Wirkung der durch das äußere Merkmal "sachlich steuerbefreit" gekennzeichneten Einkünfte wäre gewissermaßen zufällig und trotz der unterschiedlichen Befreiungszwecke eingetreten, nicht aber begriffsnotwendig oder mit einer sich aus dem Wesen der sachlichen Steuerbefreiungen ergebenden Zwangsläufigkeit.

1) BFH vom 28. 7. 1959 I 41/58 S Slg. Bd. 69 S. 275, BStBl. 1959 III S. 366.

2) Siehe S. 28, 107.

3) BFH vom 28. 7. 1961 VI 25/61 U Slg. Bd. 73 S. 464 (466), BStBl. 1961 III S. 436.

4) BFH vom 4. 8. 1961 VI 35/61 U Slg. Bd. 73 S. 685 (686, 687), BStBl. 1961 III S. 516.

Es kann deshalb weder durch einen Vergleich mit einzelnen noch mit der Mehrzahl der steuerfreien Einkünfte auf einen bestimmten Befreiungsumfang der Schachteldividenden oder anderer Einkünfte geschlossen werden. Vielmehr müssen - wie auch in der Literatur ¹⁾ gefordert wird - wegen der Vielgestaltigkeit der bei Steuerbefreiungen verfolgten gesetzgeberischen Ziele der Befreiungsumfang und damit die Auswirkung auf einen abzugsfähigen Verlust für jede Art steuerbefreiter Einkünfte gesondert aus deren Zweck erforscht werden.

V. Die Notwendigkeit einer Änderung der Rechtsprechung im Widerstreit zum Grundsatz der Stetigkeit der Rechtsprechung.

Nach dem Ergebnis der vorhergehenden Ausführungen entspricht eine Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden dem Sinn weder des Schp. noch des VA. Der Zweck dieser Rechtsinstitute verlangt vielmehr eindeutig die Beachtung der Steuerfreiheit der Schachtelerträge in Verlustjahren und läßt keinen Raum für eine zur Verlustminderung führende Auslegung, wie vom BFH ²⁾ angenommen wird. Aus dieser Erkenntnis heraus erhebt sich die Forderung nach einer entsprechenden Änderung der bisherigen Rechtsprechung der Steuergerichte.

Dabei ist jedoch zu bedenken, ob einer solchen Änderung das Gebot der Stetigkeit der Rechtsprechung, auf das sich der BFH ³⁾ indirekt beruft, entgegensteht. Nur wenn dies der Fall sein sollte, wäre ein Eingreifen des Gesetzgebers erforderlich zur Abwendung des untragbaren Ergebnisses der Verlustminderung durch Schachteldividenden.

1) Hoffmann, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 28. 7. 1959 (I) S. 2.

2) BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80 (Sp. 2).

3) BFH siehe Anm. 2).

Das Gesetz der Stetigkeit der Rechtsprechung als Ausfluß des Grundsatzes der Rechtsanteriorität besagt, daß von einer ständigen (stetigen) Rechtsprechung besonders im Steuerrecht nur unter erschwerenden Voraussetzungen abgewichen werden darf¹⁾, da die Steuerpflichtigen ihre wirtschaftlichen Anordnungen auf die von den Gerichten in ständiger Rechtsprechung ausgedeuteten Steuergesetze orientieren²⁾. Die aus diesem Grunde genotene Achtung von langjährig unveränderten Grundsatzen höchstgerichtlicher Urteile darf jedoch nicht vernachlässigen, daß die Rechtsprechung des im Laufe der Zeit veränderten Verhältnisses angepaßt und aufgrund neuer Rechtskenntnisse fortgebildet wird³⁾.

Eine ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Problem der Verlustzinsänderung durch Minderndividenden lege vor, wenn der Standpunkt des Steuergerichte nicht nur während einer längeren Zeitspanne keine Veränderung erfahren hatte, sondern innerhalb dieses Zeitraums auch wiederholt bestätigt worden wäre. Das hatte bis zum Urteil des BFH vom 15. 11. 1960⁴⁾ zweifelhaft sein können, da das drei Jahrzehnte vorher ergangene Urteil des BFH vom 29. 9. 1931⁵⁾ nur einmal in einer Entscheidung⁶⁾ zu dem gleichen Minderndividendenprivilegproblem im Jahre 1951 bestätigt worden war. Außerdem fand das Ergebnis ein weiteres Mal in einem Urteil⁷⁾ zu steuerbefreiten Zinsen zustimmende Erwähnung. Nachdem aber die Entscheidung des I. Senats vom 15. 11. 1960 vorliegt, auf die derselbe Senat im Urteil vom 25. 9. 1962⁸⁾ und der VI. Senat in

1) Gast, in Felix, AASt S. 111 (114, 115).

2) BFH vom 1. 8. 1958 VI 13/57 U Slg. Bd. 87 S. 306 (304), BStBl. 1958 III S. 390 (391).

3) Gast, in Felix, AASt S. 111 (119).

4) I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210, BStBl. 1961 III S. 80.

5) I A 104/31 RStBl. 1931 S. 862.

6) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166, BStBl. 1951 III S. 63.

7) BFH vom 28. 7. 1959 I 41/58 S Slg. Bd. 69 S. 275, BStBl. 1959 III S. 366.

8) BFH I 286/61 U BStBl. 1962 III S. 517.

der Entscheidung vom 28. 7. 1961 ¹⁾ Bezug genommen haben, ist eine so erhebliche Anzahl von Äußerungen des höchsten Steuergerichts zu dem Schachtelprivilegproblem zu verzeichnen, daß durchaus von einer ständigen Rechtsprechung gesprochen werden kann ²⁾.

Einer Änderung dieser Rechtsprechung kann nicht der dem Gebot zugrunde liegende Gedanke entgegenstehen, daß sich die Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die Stetigkeit der Rechtsprechung hierauf eingestellt haben. Denn da eine höchstrichterliche Anerkennung der Wirksamkeit des Schp. in Verlustjahren eine Milderung der Steuerlast bedeuten würde, kommt ein Vertrauensschutz insoweit nicht in Betracht.

Vielmehr ist der Meinung Roses ³⁾ und Gasts ⁴⁾ beizupflichten, daß die in § 1 Abs. 2 StAnpG geforderte Berücksichtigung der Verhältnisse eine Aufgabe der alten Rechtsprechung verlangt. Eine Änderung der Verhältnisse kann zwar nicht darin erblickt werden, daß im Gegensatz zur gegenwärtigen Verlustabzugsregelung eine Verlustminderung durch Schachteldividenden nach dem Verlustvortrag gem. § 15 Abs. 2 KStG 1925/29, § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925/29 möglich gewesen sei, wie Rose meint ⁵⁾. Denn nach dem Ergebnis der vorhergehenden Untersuchungen widersprach ebenfalls der Zweck des Verlustvortrags der Rechtsprechung des RFH.

Es bedeutet aber eine Entwicklung der Verhältnisse ⁶⁾, daß die rechtswissenschaftliche Forschung bei der Sinnermittlung der Schachtelbestimmungen in den letzten Jahren erhebliche Fortschritte erzielt hat, wie die Beiträge namhafter Autoren im Schrifttum bezeugen ⁷⁾.

1) BFH VI 25/61 U Slg. Bd. 73 (466), BStBl. 1961 III S.436.

2) Der BFH geht in seinem neuesten Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 (468) nicht auf die Frage ein, ob von einer ständigen Rechtsprechung zu dem Schachtelprivilegproblem die Rede sein kann.

3) Rose, FR 1961 S. 178 (179 Sp. 2).

4) Gast, in Felix, AAST S 111 (119).

5) Rose, FR 1959 S. 222 (224 Anm. 13).

6) So auch Gast, in Felix, AAST S. 111 (119); Rose, FR 1961 S. 178 (179 Sp. 2).

7) Beispielhaft seien nur erwähnt: Felix, Betriebsausgabenabzug, RWP Bl. 14 Steuer-R (D) KSt II B 2/60; Rose, FR 1959 S. 222; Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409.

Eine aufgrund neuer Forschungsergebnisse gewonnene bessere Erkenntnis der ratio legis, nach der sich die bisherige Auffassung vom Gesetzessinn als unrichtig erweist, verlangt ¹⁾ aber geradezu die Änderung einer ständigen Rechtsprechung ²⁾, die sich auf dem als unrichtig erkannten Zweck der Norm gründet ³⁾. Denn oberster Leitsatz jeder Rechtsprechung bleibt die richtige Sinnermittlung eines Gesetzes ⁴⁾.

Somit steht einer Änderung der Auffassung des BFH vom Zweck des Schp. nichts entgegen, und es erübrigt sich die in der Literatur ⁵⁾ erhobene Forderung nach einer Änderung des Schp. oder des VA durch den Gesetzgeber, die wahrscheinlich wieder neue Auslegungsprobleme mit sich brächte.

Dritter Abschnitt: Die Minderung abzugsfähiger Verluste
durch Schachteldividenden im An-
rechnungsjahr des Verlustabzugs.

Wenn die Schachteldividenden nicht im Entstehungsjahr des Verlustes, sondern im Anrechnungsjahr zufließen, soll nach der Entscheidung des I. Senats des BFH vom 16. 1. 1951 ⁶⁾, die derselbe Senat im Urteil vom 15. 11. 1960 ⁷⁾ ausdrücklich bestätigt hat, der VA aus den Vorjahren durch die Schachteldividenden zunächst nicht gemindert werden. Ein solcher Verlustabzug sei vielmehr mit den steuerpflichtigen Einkünften des laufenden Jahres, des Zuflußjahres, zu verrechnen. Nur wenn diese

1) § 1 Abs. 2 StAnpG ist eine Mußvorschrift.

2) Hoffmann, FR 1961 S. 184 (Sp. 2).

3) Eine Änderung der Rechtsprechung ist inzwischen erfolgt durch das nach Abschluß dieser Untersuchung veröffentlichte Urteil des BFH vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 - 468.

4) Gast, in Felix, AAST S. 111 (120).

5) Bartholdy, StuW 1960 Sp. 409 (416); Hoffmann, FR 1961 S. 184 (185 Sp. 1).

6) I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1961 III S. 63 (64).

7) I 189/59 S Slg. Bd. 72 S. 210 (213), BStBl. 1961 III S. 80.

Einkünfte niedriger seien als die anrechenbaren Verlustabzüge früherer Jahre und sich dadurch auch für die Folgejahre ein abzugsfähiger Verlust ergebe, werde dieser durch die Schachteldividenden gemindert.

Die Vorinstanz hatte die gegensätzliche, sonst weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung zu findende Auffassung vertreten, daß die Schachteldividenden zuerst mit anrechenbaren Verlustabzügen aus Vorjahren zu verrechnen seien.

Durch die Ablehnung der Rechtsprechung des Finanzgerichts seitens des BFH bleiben die Schachteldividenden somit in vollem Umfang steuerbefreit, sofern im Anrechnungsjahr die Saldierung der steuerpflichtigen Einkünfte mit den anrechenbaren Verlusten keinen negativen Betrag ergibt.

Diesem Ergebnis wird in der Literatur nicht widersprochen, da es sowohl der Auffassung entspricht, nach der die Schachteldividenden gemäß ihrem Zweck völlig aus der Einkommensermittlung auszuschneiden sind, als auch der insbesondere vom BFH vertretenen - aber als unrichtig abzulehnenden - Ansicht, daß die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 ausschließlich auf positives Einkommen beschränkt sei und nur die Vermeidung einer Steuererhöhung durch Schachteldividenden im Zuflußjahr bezwecke.

Die Schlüssigkeit des Ergebnisses auch auf der Grundlage dieser seiner Auffassung weist der BFH zutreffend in den Entscheidungsgründen des Urteils vom 16. 1.

1951¹⁾ nach: Die Schachteldividenden würden eine höhere Besteuerung im Anrechnungsjahr der Verluste - das gleichzeitig das Zuflußjahr der Schachtelerträge ist - bewirken, wenn zunächst die abzugsfähigen Verluste aus den Vorjahren mit den Schachteldividenden des laufenden Jahres verrechnet würden. Denn wenn keine Schachtelgewinne zugeflossen wären, hätten die anrechenbaren Verluste die steuerpflichtigen Einkünfte als Besteuerungsgrundlage gekürzt. Deshalb ist nach den Aus-

1) I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (169), BStBl. 1951 S. 63 (64).

führungen des BFH erst dann ein Verlust durch Schachteldividenden zu vermindern, wenn daraus keine höhere Steuerpflicht im Zuflußjahr entsteht. Das wäre der Fall, wenn sich durch Verrechnung steuerpflichtiger Einkünfte des Zuflußjahres mit höheren abzugsfähigen Verlusten aus Vorjahren ein neuer, in den Folgejahren wirksamer VA ergäbe.

Der BFH ¹⁾ betont besonders, er sehe das Ergebnis als vereinbar mit dem VA an, weil dessen Zweck in erster Linie die Verminderung der steuerpflichtigen Einkünfte und damit der Steuerbelastung sei. Diese Ausführungen bedeuten einen Beweis dafür, daß der BFH den Beseitigungsgedanken ²⁾, der sich in der RFH- und BFH-Rechtsprechung zum Sanierungsgewinn findet und der vom RFH auch zur Begründung der Verlustminderung durch Schachteldividenden verwendet wurde, im Zusammenhang mit diesem Problem nicht anerkennt. Das Gericht sieht vielmehr - wie auch die herrschende Meinung ³⁾ - den Zweck des VA ohne Einschränkung in der richtigen Ermittlung des Einkommens.

Hätte der I. Senat die Anwendung des Beseitigungsgedankens, wie er im Sanierungsgewinn-Urteil I 24/57 U vom 10. 12. 1957 ⁴⁾ zum Ausdruck kommt, auch auf Schachtelgewinne für zulässig erachtet, so wäre folgerichtig im Anrechnungsjahr ein VA als beseitigt anzusehen gewesen, bevor er mit steuerpflichtigen Einkünften verrechnet werden konnte.

Soweit sich im Zuflußjahr ein neuer, in den Folgejahren anrechenbarer VA ergibt, weil die abzugsfähigen Verluste aus Vorjahren gegenüber dem positiven Einkommen des Anrechnungsjahres überwiegen, entsteht wieder das gleiche Problem der Verlustminderung durch Schachteldividenden wie bei einem Zufluß der Schachtelerträge im Entstehungsjahr des Verlustes. Die auf diesen Zeitraum bezogene Ablehnung des Rechtsprechungsergebnisses gilt deshalb auch für die entsprechende Problemlage in Anrechnungsjahren.

1) BFH vom 16. 1. 1951 I 46/50 U Slg. Bd. 55 S. 166 (170) BStBl. 1951 III S. 63 (64).

2) Siehe S. 119.

3) Siehe S. 116 Anm. 2).

4) Slg. Bd. 66 S. 214 (216), BStBl. 1958 III S. 83.

Dritter Hauptteil: Die Nachsteuerpflicht bei Verlusten
=====

der Obergesellschaft.
=====

Erster Abschnitt: Die Grundlagen für die Erörterung
des Problems.

Bei der Regelung der Nachsteuerpflicht in § 9 Abs. 3 KStG 1961 ist mit den Worten "außer Ansatz bleibende Gewinnanteile" Bezug genommen auf die Behandlung der Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaft. Während die Schachtelgewinne bei einem positiven Einkommen nach einhelliger Ansicht aus der Besteuerungsgrundlage auszuschneiden sind, also "außer Ansatz" bleiben und damit diese Voraussetzung der Nachsteuerpflicht erfüllen, ist die Behandlung der Schachtelerträge streitig - wie im zweiten Hauptteil dargelegt ist -, wenn im Zuflußjahr ein negatives Einkommen der Schachtelgesellschaft vorliegt.

Da nach den vorhergehenden Ermittlungen in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung im Schrifttum festzustellen ist, daß nur die Außerachtlassung der Schachteldividenden auch bei der Ermittlung eines Verlustergebnisses dem Gesetz entspricht, liegt es nahe, die Nachsteuerpflicht ausschließlich auf dieser als allein richtig erkannten Grundlage zu prüfen.

Doch muß aus einem wichtigen Grunde die Prüfung auch unter Zugrundelegung der als unzutreffend anzusehenden Gegenmeinung erfolgen, nach der die Schachteldividenden abzugsfähige Verluste mindern, sei es, daß diese im Zuflußjahr selbst entstanden sind oder sich aus anrechenbaren Vorjahresverlusten ergeben haben.

Diese Meinung ist nämlich seit drei Jahrzehnten und auch noch gegenwärtig für die Praxis der Besteuerung maßgebend, weil sie von dem für die Körperschaftbesteuerung zuständigen ¹⁾ I. Senat des BFH und im Anschluß daran auch von der Finanzverwaltung anerkannt wird.

¹⁾ Geschäftsverteilungsplan des BFH für das Geschäftsjahr 1963. BStBl. 1963 III S. 110 (Nach den Darlegungen des BFH stimmt dieser Geschäftsverteilungsplan mit dem vorherigen überein).

Dadurch, daß der I. Senat die Auffassung in einem Urteil "von grundsätzlicher Bedeutung", einem S-Urteil, vertreten hat, ist ihr auch für die Zukunft Gewicht beizumessen. Denn gem. §§ 66, 64 AO kann von einer in einem S-Urteil geäußerten Rechtsauffassung kein anderer Senat selbständig abweichen, er hat die Rechtsfrage vielmehr an den großen Senat zu verweisen. Dem I. Senat selbst ist aber ein Abrücken von seiner Meinung erschwert, weil er durch die Kennzeichnung der Entscheidung als S-Urteil seine darin enthaltene Auffassung besonders bekräftigt hat ¹⁾.

Zweiter Abschnitt: Die Nachsteuerpflicht bei einer
Minderung abzugsfähiger Verluste
durch Schachteldividenden.

I. Die Standpunkte zum Problem und ihre Begründung in
Literatur und Rechtsprechung.

Zum Problem der Nachsteuerpflicht bei einer Minderung abzugsfähiger Verluste durch zugeflossene Schachteldividenden haben sich zwei gegensätzliche Standpunkte gebildet.

In dem einzigen Urteil ²⁾, das speziell zur Frage der Nachsteuerpflicht bei einer Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden ergangen ist, wird die auch von mehreren Autoren ³⁾ im Schrifttum geäußerte Ansicht vertreten, daß bei einer Verlustminderung durch Schachtelerträge eine Nachsteuerpflicht nicht bestehe. Denn es sei der Tatbestand des § 9 Abs. 3 KStG 1961 nicht erfüllt, der seinem Wortlaut nach als Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht bestimme, daß die

1) Trotzdem hat der I. Senat inzwischen seine Rechtsprechung geändert in dem nach Abschluß dieser Untersuchung veröffentlichten Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 - 468.

2) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506, (507).

3) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (4); Bergmann, B 1959 S. 1355; Thiel: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif S. 39; Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 3; Rose, FR 1961 S. 178 (80); Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 77, 91; Blencke, FR 1962 S. 54 (55 Sp. 1).

Schachteldividenden bei der Obergesellschaft "außer Ansatz" bleiben. Bei einer Minderung abzugsfähiger Verluste führten die Schachtelerträge aber zu einer höheren Besteuerung in den Anrechnungsjahren und seien damit bei der Einkommensermittlung "nicht außer Ansatz" geblieben, sondern gerade "in Ansatz" gekommen. Der Sinn des Wortlauts, darauf weist mit ausführlicher Begründung besonders das FG Münster in der angeführten Entscheidung hin, entspreche auch dem Zweck der NSt.

Everding ¹⁾ führt die zwei Argumente an, daß nur Schachtelgewinne zur NSt. herangezogen werden könnten, die nicht bereits - wie bei einer Verlustminderung - durch Verluste verbraucht seien, und daß die Nachsteuerpflicht in Verlustjahren besonders ungerecht sei, weil sich dann die Schachtelgesellschaften dieser Pflicht nicht durch eine Weiterausschüttung der Schachteldividenden entziehen könnten. Denn handelsrechtlich seien Schachteldividenden mit Verlusten zu verrechnen, zur Ausschüttung gelangen dürfe aber nur ein Gewinn der Handelsbilanz.

Daß auch der BFH, der über diese Problematik noch nicht zu entscheiden hatte ²⁾, eine Nachsteuerpflicht ablehnen würde, könnte aus der im Urteil vom 27. 2. 1962 ³⁾ getroffenen Feststellung geschlossen werden: nach dem Willen des Gesetzgebers sei NSt. zu erheben, soweit das Schp. nach § 9 Abs. 1 KStG 1961 gewährt werde. Doch ent-

1) Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 S. 3.

2) Der BFH hat inzwischen entschieden im Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 (468): Da in Abweichung von dem Urteil des BFH vom 15. 11. 1960 I 189/59 S die auf die Schachtelbeteiligung entfallenden Gewinnanteile auch insoweit außer Ansatz bleiben, als sie den Verlust der Obergesellschaft nicht mindern, so sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 KStG für die Erhebung der NSt. unstreitig erfüllt.

3) I 208/60 S Slg. Bd. 74 S. 661 (667), BStBl. 1962 III S. 244 (246).

stammt diese Äußerung der Erörterung eines anderen Problems, der Nachsteuerpflicht beschränkt steuerpflichtiger Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Sie kann deshalb kein Anhaltspunkt sein für die Begründung der BFH-Ansicht zur Frage der Nachsteuerpflicht bei einem Verlustabzug der Schachtelgesellschaft.

Nach der von der Finanzverwaltung ¹⁾, vom FG München ²⁾ und auch in der Literatur ³⁾ vertretenen Gegenmeinung ist Nachsteuer auch bei einer Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden zu erheben. Denn die Entstehung der Nachsteuerpflicht setze nur den Zufluß der Schachtelerträge und deren Thesaurierung bei der Obergesellschaft voraus. Unerheblich seien die Auswirkungen des Schp. bei der Einkommensermittlung ⁴⁾. Wenn hierauf der Gesetzeswortlaut scheinbar abstelle, so sei er insofern unvollkommen ⁵⁾. Diese Auffassung wird seitens der Finanzverwaltung ⁶⁾ damit begründet, daß bei der Steuerbefreiung in § 9 Abs. 1 KStG 1961 durch die Worte "außer Ansatz" rein theoretisch die Schachteldividenden nicht der KSt. der Obergesellschaft unterworfen seien. Wenn sich die Befreiung auch im konkreten Einzelfall nicht auswirke, blieben die Schachteldividenden dennoch begrifflich "außer Ansatz". Da Abs. 3 des § 9 KStG 1961 allein an diese begriffliche Regelung an-

-
- 1) Erl. des FM NRW vom 21. 10. 1958 BStBl. 1958 II S. 170; KStR Abschn. 40 Abs. 4; Rechtsbeschwerdeschrift des FA Gelsenkirchen-Süd vom 13. 9. 1961. (Die Rechtsbeschwerde ist gegen das Urteil des FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 erhoben. Die Zitierung erfolgt mit der freundlichen Genehmigung des FA. Der Inhalt der Rechtsbeschwerdeschrift ist auszugsweise wiedergegeben von Blencke, FR 1962 S. 54 (55)).
 - 2) FG München vom 9. 2. 1960 I 318/59 EFG 1960 S. 271 (272).
 - 3) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 34; Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190); Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 17 a, 24; Mayer, S. 112; Brönner, S. 194; Gebhardt, BB 1962 S. 555 (557 Sp. 1).
 - 4) KStR Abschn. 40 Abs. 4 S. 1.
 - 5) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe Anm. 1).
 - 6) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe Anm. 1).

knüpfe, sei die Erhebung der Nachsteuer nicht abhängig von der Auswirkung der Steuerbefreiung der Schachteldividenden ¹⁾.

Diese Bedeutung der Wendung "außer Ansatz" ergebe sich auch aus der Entwicklungsgeschichte des § 9 Abs. 3 KStG 1961, da die Formulierung in der analogen Vorschrift des § 19 Abs. 2 KStG 1954 in demselben Sinne gebraucht sei. Dies gehe daraus hervor, daß nach dem KStG 1954 die Untergesellschaft mangels einer Kenntnis von der Verlustlage der Obergesellschaft gar nicht auf die Wirksamkeit des Schp. habe abstellen können.

Die Nachsteuerpflicht wird auch aus dem Objektsteuercharakter ²⁾, der die Berücksichtigung von Umständen der Obergesellschaft verbiete, sowie aus dem Zweck ³⁾ der Nachsteuer hergeleitet.

Schließlich dient noch der Hinweis ⁴⁾ zur Untermauerung dieses Standpunktes, daß § 9 Abs. 3 KStG 1961 in Verlustlagen gegenstandslos sei, wenn die Nachsteuer ohnehin nicht erhoben würde. Es könne aber nicht angenommen werden, daß der Gesetzgeber bei der Schaffung dieser Vorschrift nur an Fälle gedacht habe, in denen das Ergebnis der Obergesellschaft positiv sei.

1) So auch FG München vom 9. 2. 1960 I 318/59 EFG 1960 S. 271 (272).

2) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 34. Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 17 a, 24; Erl. des FM NRW vom 21. 10. 1958 BStBl. 1958 II S. 170; Brönnner, S. 194.

3) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1); Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190).

4) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1).

II. Die Prüfung der Argumente für die gegensätzlichen Standpunkte.

- A) Die Begründung der Standpunkte durch wörtliche Auslegung des Gesetzes.

Wenn die Finanzverwaltung ¹⁾ und das FG München ²⁾ die Nachsteuerpflicht bei der Minderung von Verlusten durch Schachteldividenden damit begründen, daß § 9 Abs. 3 KStG 1961 mit der Wendung "außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile" nicht auf bestimmte Auswirkungen des Schp. bei der Einkommensermittlung Bezug nehme, so kann diese Auffassung nicht auf einen entsprechenden Sinn dieser Formulierung bei ihrer Verwendung in § 9 Abs. 1 KStG 1961 gestützt werden. Denn hier liegt nicht ein leerer, "rein theoretischer" Begriff vor, vielmehr gibt dieser eine konkrete Anordnung über die Behandlung der Schachtelerträge bei der Ermittlung des Einkommens. Das verdeutlicht einmal der Jahrzehnte dauernde Streit über den Sinn der Wendung, den der BFH in der Begrenzung der Steuerbefreiung auf positives Einkommen sieht. Zum anderen wird es offenbar durch die Tatsache, daß die Formulierung "außer Ansatz" den einzigen - für eine Befreiungsvorschrift wesensnotwendigen - Hinweis in § 9 Abs. 1 KStG 1961 bildet, wie die Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung zu behandeln sind.

Zur Begründung ihrer Auffassung kann die Finanzverwaltung ³⁾ auch nicht auf § 19 Abs. 2 KStG 1954 als Ursprungsbestimmung des § 9 Abs. 3 KStG 1961 verweisen. Wenn sie meint, daß die auch in jener Vorschrift enthaltene Wendung "außer Ansatz" nicht an bestimmte Auswirkungen des Schp. bei der Obergesellschaft angeknüpft habe, und ihre Ansicht darauf

1) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm.1).

2) FG München vom 9. 2. 1960 I 318/59 EFG 1960 S. 271 (272).

3) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1).

stützt, daß die Untergesellschaft die konkreten Einkommensverhältnisse der Schachtelgesellschaft, insbesondere eine Verlustlage, gar nicht kennen und zur Grundlage ihrer Besteuerung machen konnte, so sei auf folgendes hingewiesen:

Bei der Einführung der Ausschüttungsbegünstigung hatte die neuartige, komplizierte Gesetzesregelung mehrere solcher Schwierigkeiten in der Feststellung der richtigen Besteuerungsgrundlage zur Folge. So wußten die Untergesellschaften unter Umständen nichts von dem Vorhandensein einer Schachtelbeteiligung, die nach dem KStG 1954 eine höhere Besteuerung der Untergesellschaft verursachte. Oder die Schachtelgesellschaft kannte nicht die gem. §§ 9 Abs. 3, 19 Abs. 3 S. 2 KStG 1955 für ihre Nachsteuerpflicht bedeutsame Höhe der Ausschüttung und des Stammkapitals ihrer Untergesellschaft. Doch durften diese Schwierigkeiten nicht einer richtigen und gerechten Besteuerung entgegenstehen, wie bereits oben ¹⁾ ausgeführt wurde. Ebenso wie zur Beseitigung der am häufigsten auftretenden Unkenntnis über das Stammkapital der Untergesellschaft in § 22 KStDV ein Auskunftsrecht der Finanzverwaltung zugunsten der Schachtelgesellschaft normiert war, muß man ein solches auch der Untergesellschaft zwecks richtiger Anwendung des § 19 Abs. 2 KStG 1954 zustehen. Dann besteht aber kein Grund mehr für die Annahme, daß § 19 Abs. 2 KStG 1954 mit der Wendung "außer Ansatz" nicht an die konkreten Auswirkungen des Schp. angeknüpft habe.

Wenn die Auffassung der Finanzverwaltung über die Bedeutung des Wortlauts des § 9 Abs. 3, KStG 1961 schon nicht durch die früher geltende entsprechende Vorschrift des § 19 Abs. 2 KStG 1954 erhärtet werden kann, so steht ihr die oben dargelegte Bedeutung der Formulierung "außer Ansatz" in § 9 Abs. 1 KStG 1961

1) Siehe S. 53.

geradezu entgegen. Denn im maßgebenden Hauptsatz des § 9 Abs. 3 KStG 1961 wird - worauf schon früher ¹⁾ hingewiesen ist - auf die einzige Rechtsfolge des Abs. 1 Bezug genommen, indem die die Rechtsfolge anordnenden Worte verwendet werden. Das kann sprachlich nur bedeuten, daß genau diese Rechtsfolge, die konkrete Auswirkung des Schp., gemeint ist.

Nach dem Wortlaut ist also Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht, daß sich das Schp. ausgewirkt hat, was nach der Meinung des BFH nur bei positivem Einkommen möglich ist, nicht aber bei abzugsfähigen Verlusten.

Dieser Wortlaut hat zwar die Vermutung für sich, daß er den gesetzgeberischen Willen zum Ausdruck bringt, doch könnte sich aus dem Wesen und Zweck der Nachsteuerregelung eine andere ratio legis ergeben, gegenüber der der Wortlaut zurückzustehen hätte ²⁾.

B) Die Begründung mit systematischen Argumenten.

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung ³⁾ und mehrerer Autoren ⁴⁾ im Schrifttum kann aus dem Objektsteuercharakter der NSt. ein dem Wortlaut des Gesetzes entgegenstehender Sinn der Nachsteuerregelung nicht ermittelt werden.

Denn erstens ist die NSt. zeitlich nach ihrer Normierung im KStG 1955 in der Literatur aufgrund ihres Erscheinungsbildes als Objektsteuer charakterisiert worden. Aus dieser systematischen Einordnung als bestimmter Steuertypus kann deshalb nicht auf einzelne Voraussetzungen oder Auswirkungen der

1) Siehe S. 43.

2) Für den Vorrang der ratio legis gegenüber dem Wortlaut bei Gesetzesauslegungen: von Mangoldt-Klein: Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl. Einl. IV, 6.

3) Erl. des FM NRW vom 21. 10. 1958 BStBl. 1958 II S. 170; Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1).

4) Grieger: Körperschaftsteuerliche Begünstigung von Gewinnausschüttungen, S. 34; Herrmann-Heuer, ESt- und KSt-Komm. § 9 KStG Anm. 17 a, 24; Brönnner, S. 194.

Steuer geschlossen werden. Das wäre nur möglich, wenn der Gesetzgeber die Charakterisierung vorgenommen hätte, um einen Anhaltspunkt für die Auslegung bei Unklarheiten der gesetzlichen Regelung zu geben. Zweitens kann - wie bereits dargelegt - ¹⁾ die Bindung der NSt. an die Auswirkung der Schachtelerträge bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaft wohl bewirken, daß sich die Steuer vom Idealtyp der Objektsteuer weiter entfernt, die Einstufung unter diesen Typus bliebe jedoch davon unberührt.

Die Nachsteuerpflicht bei einer Verlustminderung durch Schachteldividenden kann auch nicht auf das weitere systematische Argument der Finanzverwaltung gestützt werden ²⁾, bei einer Ablehnung der Steuerpflicht sei § 9 Abs. 3 S. 2 KStG 1961 gegenstandslos, wenn die Verluste der Obergesellschaft größer seien als die Schachtelerträge; das könne aber nicht als gesetzgeberische Absicht angenommen werden.

Denn es ist kein Anhaltspunkt dafür gegeben, daß der Gesetzgeber § 9 Abs. 3 S. 2 KStG 1961 bei allen Ergebnissen, positiven und negativen, wirksam wissen wollte. Daß es einer Gesetzesauslegung nicht entgegenstehen kann, wenn hiernach die Norm nur für positive Ergebnisse Gültigkeit besitzt, hat gerade für den Bereich des Schp. der BFH mit seiner Ansicht von der nur auf positives Einkommen begrenzten Wirksamkeit der Befreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 KStG 1961 bestätigt.

C) Die Begründung aus dem Zweck der Nachsteuerregelung.

1.) Die Argumentation durch die Finanzverwaltung.

Die Vertreter beider Standpunkte in der Frage der Nachsteuerpflicht bei einer Verlustminderung durch Schachteldividenden gründen ihre Auffassungen auf den

1) Siehe S. 55, 56.

2) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1).

Zweck der NSt., den sie unterschiedlich verstehen. Die Finanzverwaltung ¹⁾ sieht den Nachsteuerzweck zunächst zutreffend in dem Ausgleich für eine nicht gerechtfertigte Ausschüttungsbegünstigung bei der Untergesellschaft und stimmt damit überein mit dem aus der Entwicklungsgeschichte ²⁾ ermittelten und im Schrifttum ³⁾ anerkannten Zweck der NSt. Die Entscheidung über die konkrete Nachsteuerpflicht hängt aber davon ab, wann die Tarifbegünstigung der Ausschüttungen der Untergesellschaft als nicht gerechtfertigt anzusehen ist.

In der angeführten Rechtsbeschwerdeschrift ist die Finanzverwaltung der Ansicht, die Ausschüttungsbegünstigung sei dann ungerechtfertigt und durch die NSt. auszugleichen, wenn die verteilten Gewinne nicht an natürliche Personen fließen. Außerdem bestehe eine Nachsteuerpflicht, sofern die Ausschüttungen in der Sphäre des Unternehmens, des Konzerns, verblieben; denn in diesem Fall hätten die verschachtelten Unternehmen die Möglichkeit, durch Gewinnverschiebungen zu einer vom Gesetz nicht bezweckten Steuerersparnis zu gelangen, die die Nachsteuerbelastung verhindern solle.

Da diese beiden Voraussetzungen bei Ausschüttungen an Schachtelgesellschaften auch vorlägen, wenn abzugsfähige Verluste durch Schachtelerträge gemindert würden, seien diese somit aus doppeltem Grund nachsteuerpflichtig.

Dieser Auffassung der Finanzverwaltung ist aber aus folgenden Gründen nicht zuzustimmen:

Zwar war es ein Ziel der Tarifiermäßigung für ausgeschüttete Gewinne, die Gewinnverteilung an natürliche Personen zu fördern. Außerdem sollte aber auch, wie

1) Rechtsbeschwerdeschrift des FA, siehe S. 137 Anm. 1).

2) Siehe S. 45.

3) Siehe S. 45.

bei der Ermittlung des Nachsteuerzwecks ¹⁾ festgestellt wurde, die Steuerbelastung der Unternehmen gesenkt werden, deren Erträge einer steuerlichen Doppelbelastung ausgesetzt waren. Bei Erreichung bereits eines Zwecks sollte die Ausschüttungsbegünstigung gerechtfertigt sein. Deshalb kann nicht allein daraus, daß die Schachteldividenden nicht an natürliche Personen geflossen sind, auf eine Nachsteuerpflicht geschlossen werden.

Ebensowenig ist der Gedanke haltbar und wird deshalb zu Recht vom FG Münster ²⁾ abgelehnt, daß die Tarifvergünstigung bei solchen Ausschüttungen versagt werden müsse, die in der Sphäre des Unternehmens verblieben. Denn es läßt sich weder dem Gesetz selbst noch seiner Entstehungsgeschichte ein derartiger Zweck entnehmen.

Auch eine Gefahr des Mißbrauchs der Ausschüttungsbegünstigung liegt bei einer Minderung abzugsfähiger Verluste durch Schachteldividenden nicht vor, obwohl im Ausschüttungsjahr - wenn man beide Konzerngesellschaften als Einheit sieht - durch die Ausschüttung an die Obergesellschaft nur 15 % KSt. erhoben werden statt 51 % bei einer Gewinnthesaurierung durch die Untergesellschaft, was zunächst eine Ersparnis von 36 % bedeutet. Dafür wird aber im Anrechnungsjahr des geminderten Verlustes die Steuerpflicht der Obergesellschaft - sofern diese keine berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen vornimmt ³⁾ -, um 51 % der Schachteldividenden erhöht, so daß sich per Saldo eine um 15 % höhere Steuerbelastung der Schachteldividenden ergibt. Das ist aber für eine nur kurzfristige Verzögerung der Steuerentrichtung in Höhe von 36 % der Schachteldividenden ein hoher Preis, der durchaus Gewinnverschiebungen entgegenzuwirken vermag.

1) Siehe S. 41.

2) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507 Sp. 2).

3) Nur dieser Fall braucht bei einer Prüfung, ob Möglichkeiten zum Mißbrauch der Ausschüttungsbegünstigung bestehen, berücksichtigt zu werden. Denn bei einer Weiterausschüttung durch die Obergesellschaft fließen die Schachtelgewinne an Personen außerhalb des Konzerns, was gerade der Zweck der Ausschüttungsbegünstigung ist.

2.) Die Argumentation im Urteil des FG Münster vom
27. 7. 1961.

Nach der Meinung des FG Münster ¹⁾ soll, sofern die Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften erfolgen und von diesen thesauriert werden, die NSt. nur dann zum Ausgleich der Tarifvergünstigung erhoben werden, wenn die Dividenden bei der Obergesellschaft steuerfrei bleiben und damit nicht doppelt besteuert werden.

Die Nachsteuervoraussetzungen nach dieser Ansicht, der im Schrifttum von Blencke ²⁾ und Steinberg ³⁾ zugestimmt wird, decken sich mit den aus dem Zweck der NSt. abgeleiteten Voraussetzungen ⁴⁾ und sind deshalb als zutreffend anzuerkennen.

Von der Steuerfreiheit als Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht wird auch wohl im Schrifttum ⁵⁾ ausgegangen, wenn die Nachsteuerpflicht davon abhängig gemacht wird, daß die Schachtelerträge nicht durch einen Verlust "verbraucht" seien. Diese Ausdrucksweise ist aber als zu unpräzise abzulehnen.

Wenn die Schachtelerträge einen abzugsfähigen Verlust mindern und sich damit steuerlich auswirken, wird vom FG Münster und in der Literatur von Blencke, Everding und bei Blümich-Klein-Steinbring die für die Nachsteuerpflicht erforderliche Steuerfreiheit der Dividenden als nicht vorliegend erachtet ⁶⁾. Dementsprechend lehnen die Autoren und das FG Münster unter diesen Umständen die Erhebung einer NSt. ab.

1) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507 Sp. 2).

2) Blencke, FR 1962 S. 54 (55 Sp. 1).

3) Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190).

4) Siehe S. 47.

5) Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (4) 4; Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 91; Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 3.

6) FG Münster, siehe Anm. 1); Blümich-Klein-Steinbring, KSt-Komm. § 9 Anm. 9 (4) 4; Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 3; Blencke, FR 1962 S. 54 (55 Sp. 1).

Wenn Steinberg ¹⁾ trotz gleicher Auffassung vom Zweck der NSt. eine Nachsteuerpflicht bejaht, so ist das allein dadurch zu erklären, daß er eine Doppelbesteuerung der Schachteldividenden bei einer Verlustminderung nicht für gegeben hält. Zu dieser Ansicht kann er aber nur gelangen, indem er unter "Doppelbesteuerung" die zweifache Erfassung genau derselben Einkommensteile, der konkreten Schachteldividenden, versteht und eine solche doppelte Besteuerung nur im Zuflußjahr für möglich ansieht. Denn von diesem Standpunkt aus, auf den sich auch die Auffassung des RFH und BFH von der auf positives Einkommen begrenzten Wirksamkeit des Schp. gründet, entfällt in Verlustlagen eine zweifache Erfassung der Schachtelerträge durch die KSt., weil im Zuflußjahr keine Steuer erhoben wird und im Anrechnungsjahr des verminderten VA andere Einkommensteile als die Schachteldividenden des Vorjahres besteuert werden.

Diese Auffassung vom Sinn des Begriffs "Doppelbesteuerung" ist aber nach den vorhergehenden Untersuchungen nicht haltbar, da sie mit der Systematik des Einkommensteuerrechts und mit der Entwicklungsgeschichte des Schp. nicht in Einklang steht.

Wenn in der vorliegenden Untersuchung - wie auch im Urteil des FG Münster - die Frage der Nachsteuerpflicht in der Weise geprüft wird, daß von der objektiv unzutreffenden Auslegung der Befreiungsvorschrift durch den BFH und von dem dabei verwendeten unrichtigen Doppelbesteuerungsbegriff ausgegangen wird, so liegt es nahe, diesen ebenfalls bei der Auslegung der Nachsteuervorschrift als Teiles des Schp. zugrunde zu legen gemäß dem Beispiel Steinbergs. Die Folge wäre das von diesem Autor gewonnene Ergebnis: die Nachsteuerpflicht trotz verlustmindernder Wirkung der Schachtelerträge.

Doch muß aus zwei Gründen auch dann, wenn das BFH-Ergebnis der Verlustminderung durch Schachteldividenden die Grundlage der Untersuchung bildet, von dem der Systematik des Einkommensteuerrechts entsprechenden Doppelbesteuerungsbegriff ausgegangen werden, nach dem eine zweifache Belastung der Schachteldividenden ebenfalls vorliegt,

1) Steinberg, DStZ 1956 (A) S. 188 (190).

sofern die Schachtelerträge einen VA mindern und damit ein höheres Einkommen und eine höhere Steuer im Anrechnungsjahr verursachen. Denn erstens nötigt ein einmal unrichtig verwendeter Begriff nicht zu einer weiteren Benutzung in dem unzutreffenden Sinne, und zweitens geht aus der Nachsteuerregelung deutlicher als aus der Befreiungsnorm hervor, daß der Gesetzgeber nicht vom Doppelbesteuerungs-begriff des BFH ausgegangen ist, wie die folgende Überlegung zeigt.

Nach dem ermittelten Zweck der NSt. ist die Tarifvergünstigung bei der Untergesellschaft außer bei Ausschüttungen an natürliche Personen nur noch zwecks Milderung der Doppelbesteuerung zu gewähren. Wäre im Steuerneuordnungsgesetz vom 16. 12. 1954 ¹⁾ dieser Begriff im Sinne des BFH verwendet, hätten die Ausschüttungen an nicht wesentlich beteiligte Kapitalgesellschaften dann nicht tarifbegünstigt sein dürfen, wenn diese Gesellschaften im Zuflußjahr einen steuerlichen Verlust auswiesen. Denn in dieser Lage würden die Dividenden nach der Vorstellung des BFH nicht doppelt besteuert, weil sie im Zuflußjahr keine Steuererhöhung auslösen. Für solche Ausschüttungen hat aber der Gesetzgeber die Tarifvergünstigung nicht versagt und damit bekundet, daß er den Begriff "Doppelbesteuerung" nicht im Sinne des BFH, sondern in Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung versteht.

Unter Ablehnung der Ansicht Steinbergs ist deshalb dem FG Münster und den angeführten Autoren im Schrifttum darin beizupflichten, daß die NSt. aufgrund ihres Zweckes nicht zu erheben ist, wenn Schachteldividenden abzugsfähige Verluste mindern und dadurch doppelt von der Körperschaftsteuer erfaßt werden.

1) BGBl. 1954 I S. 373.

III. Die Ablehnung der Nachsteuerpflicht als Ergebnis der Prüfung.

- A) Vergleich des Ergebnisses mit der Lage bei Anerkennung der Nachsteuerpflicht.

Da in der Frage der Nachsteuerpflicht bei einer Verlustminderung durch Schachteldividenden das aus dem Wortlaut abgeleitete Ergebnis durch den Zweck der Nachsteuerregelung bestätigt wird, ist die Auffassung, nach der die Nachsteuerpflicht abgelehnt wird, als richtig anzuerkennen.

Für diesen Standpunkt spricht auch noch die Erwägung, daß die Anerkennung einer Nachsteuerpflicht eine ungerechte ¹⁾ Belastung der Schachtelgesellschaften bewirken würde. Die Ungerechtigkeit eines solchen Ergebnisses müßte darin gesehen werden, daß die Schachtelgesellschaften bei einer Thesaurierung der Schachtelerträge in Verlustjahren eine um die Nachsteuer höhere Steuerlast zu tragen hätten als nicht wesentlich beteiligte Gesellschaften.

Es bedeutete noch eine Verschärfung des ungerechten Ergebnisses einer Nachsteuererhebung trotz verlustmindernder Wirkung der Schachteldividenden - worauf besonders Everding ²⁾ hinweist -, daß sich Obergesellschaften in Verlustjahren regelmäßig nicht der Nachsteuerpflicht durch eine Weiterausschüttung der Schachteldividenden entziehen können. Denn es ist nach § 126 HGB nur eine Ausschüttung handelsrechtlicher Reingewinne zulässig, die aber bei steuerlichen Verlusten nur in Ausnahmefällen vorliegen.

1) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507); Bergmann, B 1959 S. 1355; Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 (III) S. 2, 3; Blencke, FR 1962 S. 54 (55).

2) Everding, in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH vom 15. 11. 1960 S. 3.

B) Kritische Gedanken zum Ergebnis.

Wenn auch die Ablehnung einer Nachsteuerpflicht ein angemesseneres Ergebnis bedeutet als ihre Anerkennung, so kann die Rechtsfindung auf der Grundlage der unrichtigen Auslegung der Befreiungsnorm durch den BFH doch aus zwei Gründen nicht befriedigen:

Bei der entscheidenden teleologischen Auslegung des § 9 Abs. 3 KStG 1961 ist von einem anderen Sinn des Begriffs "Doppelbesteuerung" bzw. "Doppelbelastung" ausgegangen als bei der Auslegung des § 9 Abs. 1 KStG 1961 durch den BFH. Der Ausdruck ist zwar im Gesetz selbst nicht enthalten, besitzt aber für die Auslegung des Schp. die gleiche Bedeutung wie ein Gesetzesbegriff, zumal er auch vom Gesetzgeber in Gesetzesbegründungen ¹⁾ verwendet wurde.

Ein unterschiedlicher Gebrauch desselben Begriffs im Rahmen einer einzigen Vorschrift wird aber in der Literatur ²⁾ mit Recht nicht nur als ein Widerspruch zur juristischen Ästhetik angesehen, sondern vor allem als eine Beeinträchtigung der aufgrund des Rechtsstaatsprinzips zu fordernden Berechenbarkeit der Steuerpflicht ³⁾. Denn die Vorausberechenbarkeit staatlicher Eingriffe hängt ab von der Klarheit des Gesetzes und seiner Begriffstechnik und steht somit im umgekehrten Verhältnis zur Häufigkeit unterschiedlicher Verwendungen desselben Begriffs innerhalb eines Gesetzes oder sogar einer Norm ⁴⁾.

- 1) Begründung zum KStG vom 16. 10. 1934 RStBl. 1935 S. 81 (84); Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften, in Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 3. Wahlperiode Bd. 56 Anl. zu den stenogr. Ber., Drucks. 260 S. 48.
- 2) Eckhardt, StbJb. 1961/62 S. 77 (125).
- 3) Zur Vorausberechenbarkeit staatlicher Handlungen als Konkretisierung des Grundsatzes der Rechtssicherheit: von Mangoldt-Klein: Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl. Art. 20 Anm. VI, 2; Eckhardt, ebenda, S. 77 (123).
- 4) Der BFH hat in einem nach Abschluß dieser Untersuchung veröffentlichten Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S. BStBl. 1963 III S. 464 (467) anerkannt, daß der Begriff "außer Ansatz bleiben" in § 9 Abs. 3 KStG der gleiche ist wie der in Abs. 1.

Sodann wird trotz der Ablehnung einer Nachsteuerpflicht nicht der Zweck des Schp.¹⁾ erreicht, die Schachtelgewinne so zu belasten, als wenn die Ober- und die Untergesellschaft ein einziges Körperschaftsteuersubjekt wären. Denn ob bei der Obergesellschaft im Anrechnungsjahr des durch die Schachtelerträge verminderten VA alle Gewinne ausgeschüttet und dann zu 15 % von der KSt. erfaßt werden oder bei völliger Thesaurierung dem Körperschaftsteuersatz von 51 % unterliegen: stets wird unter Berücksichtigung der schon bei der Untergesellschaft entrichteten KSt. in Höhe von 15 % die Belastung der Schachteldividenden bei beiden Gesellschaften zusammen um 15 % höher sein als bei einem einzigen Steuersubjekt²⁾.

Dritter Abschnitt: Die Nachsteuerpflicht bei Wirksamkeit des Schachtelprivilegs in Verlustjahren der Obergesellschaft.

Wenn nach den Erkenntnissen des zweiten Hauptteils die Schachtelerträge bei der Einkommensermittlung der Obergesellschaft nicht nur bei einem Gewinn, sondern auch bei einem negativem Einkommen unberücksichtigt bleiben, so ist die einzige auf die Schachtelgesellschaft bezogene Tatbestandsvoraussetzung des § 9 Abs. 3 KStG 1961 auch in Verlustjahren erfüllt: es liegen "nach Absatz 1 außer Ansatz bleibende Gewinnanteile" vor. Damit entsteht bei einer Gewinnthesaurierung die Nachsteuerpflicht, sofern auch die übrigen, in der Sphäre der Untergesellschaft liegenden Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 KStG 1961 gegeben sind.

1) Siehe S. 25 - 31.

2) Dem Zahlenbeispiel liegt der normale Körperschaftsteuersatz des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 zugrunde.

Dieses vom FG Münster ¹⁾ und im Schrifttum ²⁾ ohne Widerspruch anerkannte Ergebnis entspricht dem Zweck der NSt., nach dem die Tarifvergünstigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen der Untergesellschaft auszugleichen ist, wenn die Ausschüttungen nicht an natürliche Personen gelangen und bei der Obergesellschaft steuerfrei sind, also nicht doppelt von der KSt erfaßt werden. Denn eine doppelte Körperschaftsteuerbelastung der an eine Schachtelgesellschaft ausgeschütteten Gewinne kann nicht erfolgen, wenn sie völlig aus der Einkommensermittlung der Obergesellschaft ausscheiden.

Auch bestehen bei dem Ergebnis nicht die Bedenken, die sich bei der im vorhergehenden Abschnitt gewonnenen Lösung einstellten:

Der Sinn der Abs. 1 und 3 des § 9 KStG 1961 ergibt sich nicht durch eine unterschiedliche Verwendung desselben Begriffs, sondern unter "Doppelbesteuerung" wird bei der Auslegung beider Absätze "Verursachung einer zweifachen Körperschaftsteuerbelastung durch Schachteldividenden" verstanden.

Außerdem wird das Ergebnis dem Zweck des Schp. gerecht, die Schachteldividenden so zu besteuern, als handele es sich bei den verschachtelten Gesellschaften um ein einziges Körperschaftsteuersubjekt. Denn bei einer Thesaurierung der Schachtelgewinne errechnet sich eine Gesamtsteuerlast ³⁾ von 15 % KSt. + 36 % NSt. = 51 %, bei einer Weiterausschüttung dagegen nur von 15 %. Die Belastung entspricht genau der von einer einzelnen Kapitalgesellschaft zu entrichtenden KSt.

Dieses überzeugende Ergebnis, das im Einklang steht

1) FG Münster vom 27. 7. 1961 I b 3/61 EFG 1961 S. 506 (507).

2) Krollmann, KSt-Komm. § 9 Anm. 77; Weissensee, FR 1960 S. 465 (469); Blencke, FR 1962 S. 54 (55).

3) In dem Zahlenbeispiel ist wieder ausgegangen von dem normalen Körperschaftsteuersatz des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1961 und dem entsprechenden Nachsteuersatz des § 19 Abs. 5 Ziff. 1 KStG 1961.

mit dem System der Steuerbelastung nach dem KStG, sollte für den BFH ein weiterer Grund sein, seine bisherige Auffassung von der Begrenzung des Schp. auf positives Einkommen aufzugeben, aus der sich die Verlustminderung durch Schachteldividenden ergibt ¹⁾.

1) Der BFH hat seine Ansicht inzwischen - so wie hier vorgeschlagen - revidiert. (Siehe das Urteil vom 3. 7. 1963 I 276/61 S BStBl. 1963 III S. 464 (468 Sp. 2). Das Urteil wurde erst nach Abschluß dieser Untersuchung amtlich veröffentlicht).

Lebenslauf

=====

Am 1. 1. 1932 wurde ich, Paul Gehring, in Gütersloh als Sohn des Kaufmanns Paul Gehring und seiner Ehefrau Marie, geb. Bunte, geboren. Ebenso wie meine Eltern besitze ich seit meiner Geburt die deutsche Staatsangehörigkeit.

Von Ostern 1938 bis zum Herbst 1942 besuchte ich die Altstadtschule in Gütersloh und im Anschluß daran das Evangelisch-Stiftische Gymnasium bis zur Reifeprüfung Ostern 1952.

Im Sommer-Semester 1952 begann ich, an der Universität zu Köln Betriebswirtschaft zu studieren. Während des Sommer-Semesters 1953 war ich an der Handelshochschule St. Gallen immatrikuliert. Danach kehrte ich nach Köln zurück, wo ich am 27. März 1955 die Diplomprüfung für Kaufleute bestand.

Anschließend an das Diplom-Examen trat ich in das elterliche Unternehmen ein, in dem ich seit dieser Zeit tätig bin.

Im Wintersemester 1957/58 begann ich an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster mit dem Studium der Rechtswissenschaft.

Am 24. 6. 1961 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung beim Oberlandesgericht in Hamm. Die mündliche Doktorprüfung fand am 20. 6. 1964 statt.

